**UNIVERSITATEA *SPIRU HARET***

**FLORIN COMAN**

# CONTABILITATEA FINANCIARĂ A SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

– ediția a III-a, revăzută –

EDITURA FUNDAȚIEI *ROMÂNIA DE MÂINE*
Bucureşti, 2007

Universitatea SPIRU HARET

© Editura Fundației *România de Mâine,* 2007
**Editură acreditată** de *Ministerul Educației și Cercetării*
prin *Consiliul Național al Cercetării Științifice*
*din Învățământul Superior*

**Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României**
**COMAN, FLORIN**
**Contabilitatea financiară a societăților comerciale /**
Florin Coman. Ediția a 3-a, revăzută – București, Editura
Fundației *România de Mâine,* 2007
Bibliogr.
ISBN 978-973-163-001-4

657.41/.45:347.72(498)(075.8)

Reproducerea integrală sau fragmentară, prin orice formă
și prin orice mijloace tehnice, este strict interzisă
și se pedepsește conform legii.

*Răspunderea pentru conținutul și originalitatea textului*
*revine exclusiv autorului/autorilor.*

Universitatea SPIRU HARET

# CUPRINS


*Cuvânt-înainte* ..... 5

I. **Organizarea contabilității patrimoniului** ..... 7

I.1. Contabilitatea – verigă de bază a societății comerciale ..... 7
I.2. Societatea comercială – sferă de acțiune a contabilității ..... 8
I.3. Elementele patrimoniale de activ şi de pasiv ..... 9
I.4. Principiile contabile ..... 13
I.5. Evaluarea patrimoniului ..... 14

II. **Contabilitatea capitalurilor** ..... 16

II.1. Contabilitatea capitalului social ..... 18
II.2. Contabilitatea primelor de capital ..... 29
II.3. Contabilitatea rezervelor din reevaluare ..... 30
II.4. Contabilitatea rezervelor ..... 32
II.5. Contabilitatea rezultatului reportat ..... 33
II.6. Contabilitatea rezultatului exercițiului ..... 34
II.7. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții ..... 35
II.8. Contabilitatea provizioanelor ..... 37
II.9. Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate ..... 39

III. **Contabilitatea activelor imobilizate** ..... 43

III.1. Contabilitatea imobilizărilor necorporale ..... 45
III.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale ..... 54
III.3. Contabilitatea imobilizărilor financiare ..... 65

IV. **Contabilitatea stocurilor şi producției în curs de execuție** ..... 71

IV.1. Contabilizarea operațiunilor de intrare a stocurilor şi producției în curs de execuție ..... 74
IV.2. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție ..... 82
IV.3. Contabilitatea operațiunilor de ieşire a bunurilor de natura stocurilor ..... 83

V. **Contabilitatea decontărilor cu terții** ..... 89

V.1. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii ..... 91
V.2. Contabilitatea decontărilor cu clienții ..... 96
V.3. Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările sociale, protecția socială şi bugetul statului ..... 106
V.4. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului şi cu asociații ..... 122
V.5. Contabilitatea debitorilor şi creditorilor diverşi ..... 126
V.6. Contabilitatea conturilor de regularizare şi asimilate ..... 129
V.7. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor ..... 132

VI. **Contabilitatea trezoreriei** ..…….. 134
VI.1. Contabilitatea investiţiilor financiare pe termen scurt ……. 135
VI.2. Contabilitatea conturilor la bănci ……..…… 138
VI.3. Contabilitatea operaţiunilor prin casieria societăţii comerciale ……..….. 145
VI.4. Contabilitatea acreditivelor şi viramentelor bancare ……... 148
VII. **Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor** ……..……. 151
VIII. **Lucrările contabile de închidere a exerciţiului financiar** ….…….. 166
VIII.1. Prezentarea lucrărilor de închidere ……. …….. 166
VIII.2. Întocmirea situaţiilor financiare anuale …… 172
*Bibliografie* ..…….. 183

# *CUVÂNT-ÎNAINTE*

*Concepută şi structurată pe o problematică amplă, complexă, de mare importanță teoretică şi practică, lucrarea se adresează studenților din învățământul economic, cadrelor didactice, precum şi persoanelor care desfăşoară activități financiar-contabile sau care doresc să-şi perfecționeze cunoştințele profesionale.*

*În această lucrare, aspectele conceptuale, operațiunile economico-financiare sunt tratate în concordanță cu prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1752/2005 conform cu directivele europene privind aprobarea Reglementărilor contabile.*

*Problematica abordată în carte reprezintă un îndrumar de bază în aprofundarea aspectelor practice ale contabilității româneşti, în condițiile armonizării sale cu reglementările internaționale, autorul neavând pretenția că problemele prezentate epuizează întregul registru tematic, care vizează contabilitatea financiară, posibil a fi tratat în contextul economico-social actual.*

# I. **ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII PATRIMONIULUI**

## I.1. ***Contabilitatea – verigă de bază a societății comerciale***

Contabilitatea asigură măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obținute de o societate comercială. În acelaşi timp, asigură înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară şi fluxurile de trezorerie, atât pentru propriile cerințe, cât şi pentru utilizatorii externi.

Utilizatorii de situații financiare includ:

– investitorii prezenți şi potențiali; aceştia, preocupați de riscul inerent tranzacțiilor şi de beneficiul adus de investițiile lor, au nevoie de informații pentru a decide dacă ar trebui să cumpere, să păstreze sau să vândă acțiuni, dar şi pentru evaluarea capacității societății de a plăti dividende;

– angajații; aceştia sunt interesați în ceea ce priveşte stabilitatea şi profitabilitatea societății în care îşi desfăşoară activitatea, pentru a evalua capacitatea acesteia de a oferi remunerații, pensii, alte avantaje;

– creditorii financiari; sunt interesați de acele informații care le permit să determine dacă împrumuturile acordate şi dobânzile aferente pot fi rambursate, conform termenelor prevăzute în contractele de împrumut;

– furnizorii şi alți creditori comerciali; sunt interesați de acele informații care, după analiza lor, permit să determine dacă sumele care le sunt datorate de societate vor fi achitate la termenele convenite;

– clienții; sunt interesați de continuitatea societății, mai ales când aceştia au relații de colaborare cu societatea pe termen lung sau atunci când sunt dependenți de societate;

– Guvernul şi instituțiile sale; sunt interesate de acele informații necesare reglementării activității societății, determinării politicii fiscale şi pentru calculul venitului național ori a altor indicatori statistici;

– publicul; acesta este interesat de informațiile furnizate de societate, datorită rolului pe care aceasta îl poate avea pentru economia locală, urmărindu-se, în special, acele informații care pot conduce la concluzii legate de evoluția recentă şi tendințele legate de prosperitatea societății, de sfera activităților sale.

Contabilitatea se efectuează în limba română şi în moneda națională, cu excepția operațiunilor efectuate în valută, a căror contabilitate se ține atât în moneda națională, cât şi în valută.

În baza prevederilor legale, contabilitatea conduce la:

– înregistrarea cronologică şi sistematică a tuturor operațiunilor patrimoniale după data întocmirii lor ori după data intrării în societate, respectiv în debitul unor conturi şi în creditul altor conturi, denumite conturi corespondente;

– stabilirea totalului sumelor debitoare şi creditoare, dar şi a soldului final al fiecărui cont;

– întocmirea lunară a balanței de verificare;

– întocmirea situațiilor financiare anuale, acestea cuprinzând bilanțul, contul de profit şi pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, politicile contabile şi notele explicative.

Operațiunile economice efectuate sunt consemnate în documente care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, documente ce dobândesc calitatea de înscrisuri justificative, ele angajând răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat ori înregistrat în contabilitate.

Contabilitatea poate fi organizată şi condusă:

– în compartimente distincte ale societății, conduse de directorul economic sau de contabilul şef, aceste persoane trebuind să aibă studii economice superioare;

– pe bază de contracte de prestări servicii, de persoane juridice autorizate sau de persoane fizice care îndeplinesc calitatea de expert contabil ori contabil autorizat.

Situațiile financiare anuale sunt supuse auditului financiar.

În cadrul unei societăți comerciale se impune exercitarea controlului financiar preventiv şi a controlului de gestiune.

Controlul financiar preventiv propriu presupune verificarea sistematică a operațiunilor economico-financiare efectuate, din punct de vedere al:

– legalității – operațiunile trebuie să respecte prevederile legale existente în vigoare la data efectuării lor;

– regularității – operațiunile trebuie să respecte ansamblul principiilor şi regulilor procedurale şi metodologice care sunt aplicabile categoriei de operațiuni din care fac parte;

– încadrării în limitele bugetului de venituri şi cheltuieli al societății.

Controlul financiar de gestiune (ulterior) are drept scop constatarea legalității şi economicității operațiunilor economice şi financiare deja înregistrate în contabilitate, în vederea descoperirii eventualelor nereguli, a luării măsurilor necesare reîntregirii patrimoniului societății şi a evitării apariției pe viitor a unor asemenea nereguli.

Se impune acordarea unei atenții sporite controlului preventiv, deoarece se cunoaşte că „este mai uşor să previi decât să vindeci”.

## I.2. *Societatea comercială – sferă de acțiune a contabilității*

Sfera de acțiune în cadrul căreia contabilitatea prezintă forme complexe de supraveghere şi control a resurselor, cheltuielilor şi rezultatelor este reprezentată de societatea comercială.

Societățile comerciale se pot constitui în una din următoarele forme:

a) societatea în nume colectiv;

b) societatea în comandită simplă;

c) societatea în comandită pe acțiuni;

d) societatea pe acțiuni;

e) societatea cu răspundere limitată.

## I.3. *Elementele patrimoniale de activ şi de pasiv*

Activul indică utilizarea capitalurilor ca bunuri de folosinţă îndelungată, stocuri, creanţe, disponibilităţi şi alte valori.

Beneficiile economice viitoare încorporate în active reprezintă potenţialul de a contribui direct/indirect la fluxul de numerar şi echivalente ale numerarului către societate. Aceste beneficii viitoare pot intra în societate în mai multe feluri, activele putând fi:

– utilizate separat sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii sau producţia de bunuri destinate vânzării;

– schimbate cu alte active;

– utilizate pentru stingerea anumitor datorii;

– repartizate acţionarilor societăţii.

Elementele de activ se grupează în active imobilizate, active circulante şi active de regularizare şi asimilate.

Activele imobilizate sunt acele active a căror perioadă de utilizare şi lichiditate este mai mare de un an, active care în prealabil au fost recunoscute. În cadrul activelor imobilizate se cuprind activele necorporale, activele corporale şi activele financiare.

Activele necorporale sunt activele identificabile nonmonetar, fără formă materială concretă, deţinute în vederea utilizării în procesul de producţie sau furnizării de bunuri şi servicii, în vederea închirierii etc.

Un activ necorporal poate exista în/sau pe suporturi fizice (concrete). Pentru a înregistra un activ care încorporează elemente corporale şi elemente necorporale, se impune mai întâi să se stabilească gradul de semnificaţie al elementelor încorporate şi în funcţie de acesta să se efectueze înregistrarea activului ca activ necorporal sau corporal.

Un activ necorporal este recunoscut în situaţia în care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiţii;

a) se estimează că beneficiile economice viitoare care sunt atribuibile activului vor fi obţinute de către societate;

b) costul activului poate fi evaluat în mod fidel.

Activele necorporale sunt reprezentate de cheltuielile de constituire, cheltuielile de dezvoltare, concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale şi alte drepturi şi valori similare, fondul comercial şi de alte active necorporale.

Cheltuielile de constituire reprezintă cheltuielile înregistrate nemijlocit, ca rezultat al constituirii societăţii ca entitate patrimonială (costurile de secretariat şi cele juridice), cheltuielile cu mutarea şi reorganizarea parţială sau totală a societăţii, cheltuielile ocazionate de începerea a noi operaţii sau lansare de noi produse, cheltuielile cu activităţile promoţionale şi de publicitate etc.

Cheltuielile de dezvoltare sunt acele cheltuieli care se atribuie direct activităţii de dezvoltare sau care pot fi alocate raţional acesteia.

Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale şi alte drepturi şi valori asimilate cuprind cheltuielile efectuate în vederea achiziţionării dreptului de exploatare a unui bun sau serviciu în cazul concesiunilor, a unui brevet, a unei licenţe, a unei mărci comerciale, precum şi a oricărui alt drept sau valori similare.

Fondul comercial reprezintă cheltuielile efectuate pentru menţinerea sau dezvoltarea potenţialului de activitate al societăţii. Acesta poate fi definit şi ca rezultat al elementelor interne sau externe favorabile maximizării profiturilor obţinute de o societate. În categoria elementelor interne se includ relaţiile dintre

conducere şi salariaţii societăţii, gradul de pregătire al salariaţilor, fluctuaţia scăzută a personalului, absenteismul slab, calitatea imobilizărilor productive, a mărcilor de fabrică, a tuturor drepturilor pe care societatea le posedă, dotarea informatică, calitatea produselor obţinute, a lucrărilor executate sau serviciilor prestate etc.

În categoria elementelor externe se includ calitatea şi numărul clienţilor, posibilităţile de dezvoltare a clientelei, posibilitatea de a alege furnizorii, calitatea acestora, bunele relaţii cu banca, cu organismele sociale, cu fiscul, numărul, poziţia şi calitatea concurenţilor etc.

Atunci când elementele menţionate mai sus conduc la obţinerea unui profit mai mare decât profitul ce se obţine din folosirea exclusivă a capitalurilor angajate, fondul comercial este pozitiv (*goodwill*). În caz contrar, fondul comercial este negativ (*negative goodwill*).

Activele corporale cuprind acele bunuri materiale de folosinţă îndelungată în activitatea unei societăţi şi se regăsesc sub formă de terenuri, construcţii, instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii, mobilier, aparatură birotică şi echipament de protecţie.

Bunurile menţionate mai sus, cu excepţia terenurilor, sunt asimilate mijloacelor fixe. Prin mijloc fix se înţelege obiectul singular sau complexul de obiecte care funcţionează ca un întreg şi îndeplineşte cumulativ condiţiile următoare:

- o durată de funcţionare mai mare de un an;
- o valoare mai mare decât valoarea minimă prevăzută de lege.

Terenurile şi mijloacele fixe sunt acele active corporale deţinute de o societate pentru a fi utilizate în producţia de bunuri, executarea de lucrări sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţelor persoane fizice/juridice etc.

Similar activelor necorporale, activele corporale sunt recunoscute când îndeplinesc condiţiile de generare de beneficii economice viitoare către societate şi de evaluare fidelă a costurilor acestora.

Activele financiare sunt asimilate investiţiilor financiare pe termen mai mare de un an, efectuate în patrimoniul altor societăţi din cadrul sau din afara grupului. Din categoria investiţiilor financiare se disting titlurile de participare, titlurile puse în echivalenţă, alte titluri imobilizate şi creanţele imobilizate. Titlurile de participare sunt deţinute, în special, pentru a se executa o influenţă notabilă sau un control în gestiunea acelei societăţi emitente de astfel de titluri. Titlurile achiziţionate de societate cu intenţia de a fi revândute într-un termen scurt (în vederea obţinerii de câştiguri speculative), dar care au rămas nevândute din cauze diferite (scăderea valorii acestora, apariţia unui interes faţă de societatea emitentă etc.) sunt evidenţiate în cadrul contului „Titluri puse în echivalenţă”.

Creanţele imobilizate sunt reprezentate de împrumuturile acordate pe termen lung filialelor societăţii ori altor societăţi, de depozitele constituite de societate la diferite instituţii financiare, pe o durată mai mare de un an etc.

Activele circulante evidenţiază valorile economice ce îmbracă forma stocurilor şi producţiei în curs de execuţie, creanţelor, investiţiilor financiare pe termen scurt şi a disponibilităţilor băneşti, valori ce au o viteză de rotaţie sub un an.

Stocurile sunt acele active circulante deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, folosite în activitatea productivă sub formă de materii prime, materiale sau alte consumabile etc.

În cadrul stocurilor şi producţiei în curs de execuţie se cuprind materiile prime, materialele consumabile, producţia în curs de execuţie, produsele obţinute de societate, stocurile de materii prime, materiale, produsele aflate la terţi, animalele, mărfurile şi ambalajele.

Creanţele sunt reprezentate de valorile economice avansate de societate unor terţe persoane şi pentru care aceasta urmează a primi o sumă de bani sau un echivalent valoric corespunzător. Astfel, în categoria creanţelor se includ clienţii, efectele comerciale de primit, avansurile acordate furnizorilor, creanţele de natură salarială, fiscală, bugetară, debitorii diverşi etc.

Investiţiile financiare pe termen scurt sunt reprezentate de acele titluri achiziţionate de societate în vederea obţinerii de câştiguri speculative sau în vederea anulării lor (cazul acţiunilor proprii). Astfel, în această categorie de active sunt evidenţiate separat acţiunile deţinute la societăţi din cadrul grupului, acţiunile deţinute la alte societăţi, acţiunile proprii, obligaţiunile emise de alte societăţi şi cele proprii.

Disponibilităţile băneşti se întâlnesc fie sub forma numerarului din casieria societăţii, fie sub forma disponibilităţilor din conturile de depozite la bănci sau a depozitelor care îmbracă forma acreditivelor sau a conturilor curente.

În categoria activelor circulante se includ, de asemenea, timbrele fiscale şi poştale, biletele de odihnă şi tratament, tichetele şi biletele de călătorie.

Activele de regularizare şi asimilate includ cheltuielile constatate în avans, care îmbracă forma chiriilor, abonamentelor etc., cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii care sunt reprezentate de acele cheltuieli pentru reparaţii capitale neprevizibile, pentru reparaţii curente etc. şi primele de rambursare a obligaţiunilor.

Elementele de pasiv sunt reprezentate de totalitatea surselor de finanţare a bunurilor economice şi cuprinde capitalurile proprii, provizioanele, datoriile pe termen lung (ce se includ în categoria capitalurilor permanente), datoriile pe termen scurt şi pasivele de regularizare.

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al acţionarilor în activele unei societăţi după deducerea datoriilor sale. Acesta cuprinde:

a) *capitalul social*, care are un caracter avansabil, fiind condiţie de înfiinţare a societăţii. În cadrul capitalului social promisiunea de aport este evidenţiată cu ajutorul contului „Capital subscris nevărsat", iar onorarea promisiunii de aport este reflectată în contul „Capital subscris vărsat";

b) *primele de capital* cuprind:

– primele de emisiune: diferenţa dintre preţul de emisiune şi valoarea nominală a acţiunilor;

– primele de fuziune: diferenţa dintre valoarea matematică-contabilă şi valoarea nominală a acţiunilor;

– primele de aport: corespund aporturilor în natură şi reprezintă diferenţa dintre valoarea aporturilor mai mari şi suma valorii nominale a acţiunilor corespunzătoare acestor aporturi;

– primele de conversie a obligaţiunilor în acţiuni: apar atunci când deţinătorii de obligaţiuni emise de o societate optează pentru a deveni acţionari la societatea respectivă, în schimbul obligaţiunilor deţinute.

c) *rezervele din reevaluare* sunt rezervele ce apar ca urmare a reevaluărilor dispuse prin acte normative sau ca rezultat al ajustării la inflaţie a bilanţului de deschidere al primului an de aplicare a reglementărilor Ordinului 94/2001. Sunt supuse reevaluării, de regulă, terenurile şi mijloacele fixe;

d) *rezervele*: sunt fonduri ce se constituie în vederea asigurării de măsuri suplimentare de protecţie împotriva pierderilor pentru societate şi creditorii săi. Rezervele includ:

– *rezervele legale*, ce se constituie anual într-o anumită proporţie din profitul brut (cel puţin 5% până când rezerva atinge o valoare egală cu 1/5 din capitalul

social). Această categorie de rezerve poate creşte mai mult decât limita prevăzută de lege, dar numai pe seama profitului net;

– *rezervele statutare sau contractuale* şi alte rezerve sunt constituite pe seama profitului net şi sunt utilizate în vederea îndeplinirii prevederilor statutare (creşterea capitalului social, acoperirea pierderilor înregistrate, acordarea de dividende în anii soldaţi cu pierderi etc.).

e) *rezultatul reportat:* profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită poate fi evidenţiată cu ajutorul rezultatului reportat, până când adunarea generală a acţionarilor/asociaţilor ia decizia de folosire (repartizare) a profitului sau de finanţare a pierderii. Soldul debitor conduce la diminuarea capitalurilor proprii;

f) *rezultatul exerciţiului* îmbracă fie forma de profit, fie forma de pierdere, în cazul din urmă rezultând o diminuare a capitalurilor proprii. Profitul determină o creştere a capitalurilor proprii, până în momentul distribuirii sale;

g) *subvenţiile pentru investiţii* reprezintă resursele pe care o societate le primeşte de la buget în schimbul respectării unor condiţii referitoare la activitatea de exploatare. Ele îmbracă forma subvenţiilor pentru active (ce reprezintă sumele primite de societate în vederea construirii sau achiziţionării de active pe termen lung) sau forma subvenţiilor aferente veniturilor (compensaţiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau pierderi deja suportate de societate).

Provizioanele sunt acele fonduri ce se constituie la finele exerciţiului financiar pe seama cheltuielilor pentru acele elemente patrimoniale a căror realizare sau plată este probabilă sau pentru cheltuielile ce devin exigibile în perioadele următoare.

Datoriile pe termen lung reprezintă datoriile pe care societatea le are faţă de terţe persoane, fizice sau juridice, care îmbracă forma împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni (garantate de stat, bănci etc.), creditelor bancare pe termen lung obţinute de la bănci interne, externe sau de la trezoreria statului. Aceste resurse financiare se află la dispoziţia societăţii o perioadă de mai mult de un an.

Datoriile pe termen scurt sunt reprezentate de datoriile ce trebuie achitate de societate într-o perioadă de până la un an de la evidenţierea lor şi cuprind: furnizorii, furnizorii de imobilizări, datoriile salariale, fiscale, de protecţie socială, creditori diverşi etc.

Pasivele de regularizare şi asimilate cuprind veniturile înregistrate în avans ce îmbracă forma veniturilor din chirii, taxe, dobânzi încasate anticipat etc.

Tipurile de modificări privind activul şi pasivul bilanţier sunt în număr de patru, indiferent de complexitatea operaţiunilor economice şi financiare. Acestea sunt următoarele:

a) modificări numai în structura activului bilanţier, în sensul creşterii unui element şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă a scăderii unui alt element, totalul activului rămânând nemodificat;

b) modificări numai în structura pasivului bilanţier, în sensul creşterii unui element şi concomitent şi cu aceeaşi sumă a scăderii unui alt element, totalul pasivului rămânând neschimbat;

c) modificări care produc modificări atât în activul bilanţier, cât şi în pasivul bilanţier, în sensul creşterii unui element de activ şi concomitent şi cu aceeaşi sumă a creşterii unui element de pasiv, totalul activului şi pasivului crescând cu suma respectivă;

d) modificări care produc modificări atât în activul bilanţier, cât şi în pasivul bilanţier, în sensul diminuării unui element de activ şi concomitent şi cu aceeaşi sumă a diminuării unui element de pasiv, totalul pasivului şi activului, micşorându-se cu suma respectivă.

Având în vedere faptul că, pentru fiecare element patrimonial se deschide un cont de evidență, cont care reflectă toate modificările produse, consider că se impune recapitularea regulilor de funcționare a conturilor:

1. Conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita şi se debitează cu existențele de activ, iar conturile de pasiv încep să funcționeze prin a se credita şi se creditează cu existențele de pasiv;

2. Conturile de activ se mai debitează cu majorările, creşterile, intrările elementelor de activ, iar conturile de pasiv se mai creditează cu majorările, creşterile, intrările elementelor de pasiv.

3. Conturile de activ se creditează cu micşorările, scăderile, diminuările elementelor de activ, iar conturile de pasiv se debitează cu micşorările, scăderile, diminuările elementelor de pasiv;

4. Conturile de activ au întotdeauna sold final debitor sau sunt soldate, iar conturile de pasiv au întotdeauna sold final creditor sau sunt soldate.

## I.4. ***Principiile contabile***

Principiile contabile sunt următoarele:

a) principiul continuității activității, care presupune că societatea îşi continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în imposibilitatea continuării activității, fără reducerea semnificativă a acesteia. În caz de continuitate a societății sunt respectate regulile de evaluare a elementelor patrimoniale, în funcție de valoarea de utilitate, iar în caz de noncontinuitate, evaluarea elementelor patrimoniale se realizează în valori lichidative, care sunt mai mici decât valorile contabile de intrare a acestora;

b) principiul permanenței metodelor presupune continuitate în aplicarea aceloraşi reguli şi norme privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor patrimoniale şi a rezultatelor, asigurându-se astfel comparabilitatea în timp a informațiilor contabile. Schimbarea metodelor este permisă exclusiv în baza prevederilor legale, prevederilor unui standard de contabilitate sau atunci când informațiile rezultate sunt considerate mai relevante şi mai credibile.

Orice modificare de metodă este evidențiată în notele explicative, pentru ca utilizatorii să aprecieze dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod corect, efectul modificării asupra rezultatelor societății sau tendința reală a acestora.

c) principiul prudenței are în vedere corecta evaluare a activelor şi pasivelor patrimoniale, a veniturilor şi rezultatelor, avându-se în vedere eliminarea situațiilor de supraevaluare a elementelor de activ şi a veniturilor, de subevaluare a elementelor de pasiv şi a cheltuielilor, respectiv, aprecierea rezonabilă a faptelor, astfel încât să se evite riscul de transfer asupra exercițiilor financiare viitoare, a incertitudinilor prezente, susceptibile de a greva patrimoniul şi rezultatele societății. Pentru aceasta:

– se vor lua în considerare numai profiturile recunoscute până la data încheierii exercițiului financiar;

– se va ține seama de toate obligațiile previzibile şi de pierderile potențiale ce au luat naştere în cursul exercițiului financiar încheiat, inclusiv cele apărute între data încheierii exercițiului şi data întocmirii bilanțului contabil;

– indiferent de rezultatul exercițiului, se vor efectua ajustările de valoare datorate deprecierilor constatate.

d) principiul independenței exercițiului conduce la delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor societății, pe măsura angajării şi a trecerii acestora la rezultatul exercițiului financiar ce le-a generat. Exercițiul financiar începe la 1 ianuarie şi se

sfârşeşte la 31 decembrie a fiecărui an, cu excepţia primului an de activitate care începe din momentul înmatriculării societăţii.

Potrivit acestui principiu, veniturile şi cheltuielile sunt înregistrate pe măsura angajării lor şi nu pe măsura încasării sau plăţii acestora.

e) principiul evaluării separate a elementelor patrimoniale impune evaluarea separată a elementelor de activ şi de pasiv;

f) principiul intangibilităţii presupune existenţa concordanţei dintre datele înscrise în bilanţul de deschidere a noului exerciţiu financiar şi datele evidenţiate în bilanţul de închidere a exerciţiului financiar precedent, excepţie făcând acele corecţii impuse de standardele contabile;

g) principiul necompensării presupune interdicţia realizării de compensări între activele şi pasivele patrimoniale, între veniturile şi cheltuielile societăţii, excepţie făcând compensările între active şi pasive admise de standardele contabile;

h) principiul prevalenţei economicului asupra juridicului presupune ca informaţiile prezentate cu ajutorul situaţiilor financiare să reflecte nu numai forma lor juridică, ci şi realitatea economică a evenimentelor şi tranzacţiilor;

i) principiul pragului de semnificaţie presupune furnizarea de informaţii prin intermediul situaţiilor financiare care să furnizeze o imagine corectă asupra societăţii, astfel încât să se asigure luarea de către utilizatori a unor decizii cu discernământ.

În cazuri excepţionale, se permit abateri de la principiile contabile prezentate, acestea urmând a fi evidenţiate în notele explicative, alături de motivele ce au stat la baza acestora şi de evaluarea efectelor abaterilor faţă de activele, datoriile, poziţia financiară şi rezultatul societăţii.

## I.5. ***Evaluarea patrimoniului***

Potrivit reglementărilor contabile, un activ sau o datorie se recunoaşte dacă este posibilă aducerea de către acestea a unor beneficii economice societăţii, respectiv generarea ieşirii lor şi dacă costul este evaluat în mod credibil.

Persoanele investite cu răspunderea de a ţine contabilitatea au obligaţia de a utiliza diferite raţionamente profesionale în vederea evaluării nivelului sub care un element nu trebuie prezentat în bilanţ, ci evidenţiat în contul de profit şi pierderi sau pentru luarea deciziilor referitoare le necesitatea înregistrării activelor în categorii separate sau într-o categorie comună.

Evaluarea elementelor patrimoniale se realizează la:

a) data intrării în patrimoniu;

b) inventar;

c) încheierea exerciţiului financiar (la bilanţ);

d) ieşirea din patrimoniu.

a) La data intrării în patrimoniul unei societăţi bunurile sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate la valoarea de intrare (valoarea contabilă), care poate fi stabilită, după cum urmează:

– bunurile procurate cu titlu oneros, la valoarea de achiziţie, denumită cost de achiziţie, ce cuprinde preţul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport – aprovizionare, cheltuielile accesorii necesare intrării în gestiune şi punerii în stare de utilitate a bunurilor, iar în cazul mijloacelor fixe şi costul estimat pentru demontarea şi mutarea activului, respectiv costul de restaurare a amplasamentului la finele duratei sale de viaţă;

– bunurile produse în societate, la costul de producţie ce este determinat de costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumabile, de celelalte

cheltuieli directe de producție, de cota cheltuielilor indirecte de producție alocate rațional, ca fiind legate de producția acestora. Cheltuielile de desfacere, cheltuielile de administrație, precum şi cele financiare nu se includ, de regulă, în costul de producție;

– bunurile obținute cu titlu gratuit, la valoarea de utilitate ce se stabileşte, ținând cont de prețul pieței, starea şi amplasarea acestora etc.;

– bunurile care reprezintă aportul la capitalul social al societății, la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării în funcție de prețurile pieței, de utilitatea, starea şi amplasarea acestora;

– activele dobândite prin schimb cu alte active, la valoarea justă a activelor primite în schimb. Prin valoare justă a unui activ primit se înțelege echivalentul valorii juste a activului cedat, ajustat cu valoarea oricărui numerar sau echivalent de numerar transferat. Valoarea justă a activului cedat reprezintă suma pentru care activul poate fi schimbat între părți neafine de bună voie şi în cunoştință de cauză, în cadrul unei tranzacții.

b) Cu ocazia inventarierii, evaluarea elementelor patrimoniale se efectuează la valoarea actuală a fiecărui element, denumită şi valoare de inventar, ce se stabileşte în funcție de utilitatea bunurilor, starea şi prețul acestora.

Valoarea de inventar în cazul creanțelor şi datoriilor este reprezentată de valoarea probabilă de încasat sau de valoarea probabilă de plătit, după caz;

c) Cu ocazia încheierii exercițiului financiar, se pune în practică principiul prudenței care presupune evaluarea elementelor patrimoniale şi reflectarea în bilanț a acestora, la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv, valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Astfel, orice pierdere probabilă va fi înregistrată în contabilitate.

Din compararea valorii de intrări (valorii contabile) cu valoarea de inventar (de utilitate), pentru diferențele constatate în plus sau în minus se va proceda, după cum urmează:

– pentru elementele de activ, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, elementele respective fiind evidențiate în continuare la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării (când deprecierea este ireversibilă) sau pe seama constituirii unui provizion pentru depreciere (când deprecierea este reversibilă), elementele urmând a fi menținute, de asemenea, la valoarea lor de intrare;

– pentru elementele de pasiv de natura datoriilor, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui provizion pentru depreciere, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare nu fac obiectul înregistrărilor în contabilitate, elementele de pasiv de natura datoriilor menținându-se la valoarea lor de intrare.

La închiderea exercițiului financiar, elementele monetare exprimate în valută trebuie raportate la cursul de închidere (cursul din data de 31 decembrie pentru fiecare valută în parte), diferențele favorabile sau nefavorabile de curs valutar înregistrându-se pe venituri sau cheltuieli, iar elementele nemonetare trebuie raportate la cursul de schimb de la data efectuării tranzacției.

d) La data ieşirii din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile sunt evaluate şi scoase din gestiunea societății la valoarea lor de intrare.

# II. **CONTABILITATEA CAPITALURILOR**

Sursele de finanțare aflate la dispoziția unei societăți o perioadă mai mare de un an sunt evidențiate cu ajutorul conturilor din clasa I „Conturi de capitaluri".

Capitalurile se clasifică în capitaluri proprii, provizioane şi datorii pe termen lung.

Capitalurile proprii sunt constituite prin aportul proprietarilor, prin autofinanțare sau din diferite surse financiare cu caracter nerambursabil. Ele cuprind capitalul social, primele de capital, rezervele din reevaluare, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului şi subvențiile pentru investiții.

Provizioanele sunt fondurile constituite pe seama cheltuielilor ce sunt destinate acoperirii pierderilor şi cheltuielilor probabile sau exigibile în viitor, certe sau nedeterminate, în ceea ce priveşte mărimea lor, precum şi acoperirii acelor cheltuieli eşalonate pe parcursul mai multor exerciții financiare.

Datoriile pe termen lung reprezintă resursele financiare atrase de societate de la terțe persoane fizice şi/sau juridice şi care îmbracă forma împrumuturilor obligatare sau creditelor bancare pe termen mediu şi lung (pe termen mai mare de un an). Datoriile pe termen mediu sunt cele ce au o durată de finanțare cuprinsă între 1-5 ani, iar datoriile pe termen lung sunt cele ce au o durată de finanțare mai mare de 5 ani.

Planul de conturi general delimitează următoarele componente ale capitalurilor:

**CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI**

**10. Capital şi rezerve**

101. Capital
    1011. Capital subscris nevărsat (P)
    1012. Capital subscris vărsat (P)
    1015. Patrimoniul regiei (P)
    1016. Patrimoniul public (P)
104. Prime de capital
    1041. Prime de emisiune (P)
    1042. Prime de fuziune/divizare (P)
    1043. Prime de aport (P)
    1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni (P)
105. Rezerve din reevaluare (P)
106. Rezerve
    1061. Rezerve legale (P)
    1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)
    1064. Rezerve de valoare justă (P)
    1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)
    1068. Alte rezerve (P)
107. Rezerve din conversie (A/P)

108. Interese minoritare
1081. Interese minoritare – rezultatul exercițiului financiar (A/P)
1082. Interese minoritare – alte capitaluri proprii (A/P)
109. Acțiuni proprii
1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)
1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung (A)

**11. Rezultatul reportat**
117. Rezultatul reportat
1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)
1172. Rezultatul raportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29 (A/P)
1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea eroilor contabile (A/P)
1176. Rezultatul reporta provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene (A/P)

**12. Rezultatul exercițiului financiar**
121. Profit sau pierdere (A/P)
129. Repartizarea profitului (A)

**13. Subvenții pentru investiții**
131. Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)
132. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
133. Donații pentru investiții (P)
134. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
138. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (P)

**15. Provizioane**
151. Provizioane
1511. Provizioane pentru litigii (P)
1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților (P)
1513. Provizioane pentru dezafectarea imobilizării corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea (P)
1514. Provizioane pentru restructurare (P)
1515. Provizioane pentru pensii şi obligații similare (P)
1516. Provizioane pentru impozite (P)
1518. Alte provizioane (P)

**16. Împrumuturi şi datorii asimilate**
161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni din bănci (P)
1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)
162. Credite bancare pe termen lung
1621. Credite bancare pe termen lung (P)
1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență (P)
1623. Credite externe guvernamentale (P)

1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)
1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)
1626. Credite de la trezoreria statului (P)
1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)
166. Datorii care privesc imobilizările financiare
1661. Datorii față de entitățile afiliate (P)
1663. Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare (P)
167. Alte împrumuturi şi datorii asimilate (P)
168. Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (P)
1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)
1685. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate (P)
1686. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare (P)
1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate (P)
169. Prime privind rambursarea obligațiunilor (A)

## II.1. *Contabilitatea capitalului social*

Capitalul social al unei societăți are un caracter avansabil, fiind constituit la înființarea acesteia pe calea aporturilor.

Evidența capitalului social subscris şi vărsat în natură şi/sau numerar de acționarii/asociații societății se ține cu ajutorul contului sintetic de gradul I „Capital social", cont structurat în două conturi sintetice de gradul II, şi anume:

1011 – Capital subscris nevărsat;
1012 – Capital subscris vărsat.

Cu ajutorul conturilor sintetice de gradul II, menționate anterior, se ține evidența promisiunii de aport, respectiv, onorarea promisiunii de aport la capitalul social.

Capitalul social se împarte în părți sociale sau acțiuni, în funcție de modul de constituire al societății. Părțile sociale (ce au o valoare egală) se întâlnesc în cazul societăților în nume colectiv, în comandită simplă, cu răspundere limitată şi sunt reprezentate de câte un certificat ce se eliberează fiecărui asociat în parte. Părțile sociale pot circula liber între asociați, dar pentru a fi vândute terților se impune fie existența unor prevederi în acest sens în actul constitutiv, fie aprobarea dată de asociații care dețin o pondere însemnată din capitalul social al societății. În cazul societății cu răspundere limitată, numărul asociaților nu poate depăşi cifra 50, iar valoarea minimă a unei părți sociale este de 10 RON.

Capitalul social al societăților pe acțiuni sau în comandită pe acțiuni este divizat în acțiuni, acestea fiind titluri de valoare negociabile, ele încorporând dreptul de creanță al deținătorilor față de societate. În situația societății pe acțiuni numărul minim al acționarilor este 2, iar valoarea minimă a unei acțiuni 0,1 RON.

Datorită faptului că acțiunile sunt titluri de valoare negociabile, ele se caracterizează prin faptul că valorii nominale (capitalul se evaluează şi înregistrează în contabilitate la valoarea nominală) i se pot asocia valoarea de piață, valoarea de rentabilitate sau valoarea patrimonială.

Valoarea de piață este reprezentată de valoarea de cumpărare-vânzare a acțiunilor, pe baza raportului dintre cerere şi ofertă la bursa de valori.

Această valoare este determinată în funcție de stabilitatea financiară a societății, rata dobânzii de pe piața financiar-bancară, calitatea managementului societății etc. şi poate fi mai mare, mai mică sau egală cu valoarea nominală.

Valoarea de rentabilitate reprezintă o valoare bazată pe rezultatul obținut de societate şi poate fi exprimată sub formă de valoare financiară şi valoare de randament.

Valoarea financiară reprezintă valoarea obținută ca urmare a raportului dividendului distribuit pe o acțiune la rata medie a dobânzii pe piață, care este rata dobânzii corespunzătoare titlurilor de valoare cu venituri fixe (obligațiuni). Dividendul distribuit pe o acțiune este fie cel ce se distribuie în cursul exercițiului financiar, fie media aritmetică a dividendului distribuit în cursul ultimelor cinci exerciții financiare.

Valoarea de randament se calculează similar cu valoarea financiară, cu mențiunea că la numărător se adaugă cota parte din profit pe o acțiune ce se încorporează în rezerve.

Valoarea patrimonială presupune calculul valorii matematice-contabile a valorii matematice intrinseci şi a valorii de lichidare, pornind de la situația patrimonială ce se evidențiază prin intermediul bilanțului contabil.

$$\text{Valoarea matematică – contabilă} = \frac{\text{Activul net contabil}}{\text{Numărul de acțiuni}}$$

unde,

Activul net contabil = Capitaluri proprii – Activele fictive sau,

Activul net contabil = Activul real – Datorii

Activele fictive sunt reprezentate de cheltuielile de constituire a societății, activele de regularizare şi asimilate, primele privind rambursarea obligațiunilor. Scăderea acestor active din activul bilanțier conduce la determinarea activului real al societății.

Valoarea matematică-intrinsecă presupune împărțirea activului net intrinsec la numărul de acțiuni deținute de societate, unde prin activ net intrinsec se înțelege diferența dintre totalul activ net contabil, plus provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli nejustificate şi valoarea capitalului subscris, dar nevărsat.

Valoarea de lichidare a acțiunilor reprezintă valoarea rezultată din vânzarea forțată a societății într-un termen scurt şi înregistrează un nivel inferior valorii nominale.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați şi cuprinde numărul şi valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale subscrise sau vărsate.

Contul 101 „Capital social" este un cont de pasiv, în creditul acestuia înregistrându-se capitalul social subscris în natură şi/sau numerar, rezervele, primele de capital, profitul net realizat în exercițiul financiar precedent, profitul net realizat la închiderea exercițiului financiar anterior, în cazul constituirii sau creşterii capitalului social. Se debitează cu valoarea capitalului social retras de acționari sau asociați sau cu pierderile realizate în exercițiul financiar precedent, pierderi acoperite pe seama capitalului social. Soldul contului reprezintă capitalul social subscris vărsat/nevărsat.

Alături de contul 101 „Capital social", conturile de bază privind constituirea unei societăți sunt contul 201 „Cheltuieli de constituire" şi contul 456 „Decontări cu asociații privind capitalul".

Din punct de vedere material, aportul de capital poate fi constituit din aport în bani sau aport în natură.

Aportul în bani poate fi în moneda națională (RON) sau în valută (USD, EUR).

Suma vărsămintelor este evidențiată în actul constitutiv al societății comerciale, acesta constituind document justificativ pentru contabilitate, împreună cu foile de vărsământ aferente.

*Exemplu privind constituirea unei societății comerciale în moneda națională (RON):*

Societatea comercială „X" SA se constituie în data de 01.07.N, având un capital social de 10.000 RON, divizat în 1.000 de acțiuni. Capitalul social este subscris integral în momentul constituirii societății şi este vărsat exclusiv în numerar. Cheltuielile reprezentând costuri de secretariat, costuri juridice de înființare a societății şi costul privind emisiunea şi vânzarea acțiunilor au reprezentat 300 RON şi au fost restituite integral după realizarea vărsămintelor la capitalul social.

1. Înregistrarea subscrierii conform actului de constituire

| | | | |
|---|---|---|---|
| 456<br>Decontări cu asociații privind capitalul | = | 1011<br>Capital subscris nevărsat | 10.000 RON |

2. Realizarea vărsămintelor

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5121<br>Conturi la bănci în lei | = | 456<br>Decontări cu asociații privind capitalul | 10.000 RON |

3. Virarea capitalului social nevărsat în capital social vărsat

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1011<br>Capital subscris nevărsat | = | 1012<br>Capital subscris vărsat | 10.000 RON |

4. Înregistrarea cheltuielilor de constituire

| | | | |
|---|---|---|---|
| 201<br>Cheltuieli de constituire | = | 5121<br>Conturi la bănci în lei | 300 RON |

*Exemplu privind constituirea unei societăți comerciale în valută.*

Societatea comercială „X" SA se constituie având un capital social de 10.000 EUR, divizat în 100 de acțiuni. La data întocmirii actului constitutiv cursul valutar al EUR este 1 EUR = 3,6771 RON. LA data vărsării aportului în numerar 1 EUR = 3,7070 RON.

În cazul aporturilor în valută, apar diferențe de curs valutar între momentul vărsării aporturilor şi cel al înmatriculării societății.

1. Înregistrarea subscrierii conform actului constitutiv

| | | | |
|---|---|---|---|
| 456<br>Decontări cu asociații privind capitalul | = | 1011<br>Capital subscris nevărsat | 36.771 RON<br>(10.000 EURO x 3,6771 RON/EUR) |

2. Înregistrarea realizării vărsămintelor

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5124 | = | % | 37.070 RON |
| Costuri la bănci în valută | | 456 Decontări cu asociații privind capitalul | (10.000 EUR × 3,7070 RON/EUR) 36.771 RON |
| | | 1068 Alte rezerve | 299 RON (10.000 EURO x 0,0299 RON/EUR) |

3. Virarea capitalului subscris nevărsat în categoria capitalului subscris vărsat

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1011 | = | 1012 | 36.771 RON |
| Capital subscris nevărsat | | Capital subscris vărsat | |

Aportul în natură poate fi constituit din bunuri sau valori care pot fi folosite în activitatea ulterioară a unei societăți comerciale. Astfel pot fi puse la dispoziția unei societății terenuri, clădiri, maşini, utilaje etc.

În funcție de valoarea bunurilor aduse ca aport se stabileşte numărul de acțiuni sau părți sociale ce vor fi puse la dispoziția acționarului sau asociatului.

Dacă bunurile aduse ca aport sunt noi se acceptă ca bază de evaluare factura de achiziție. În cazul bunurilor care nu sunt noi, se acceptă valoarea stabilită de către experți/evaluatori, care realizează rapoarte de expertiză.

Restricțiile asupra aporturilor în natură sunt următoarele:

a) nu se pot constitui societăți comerciale cu aport exclusiv în natură;

b) aportul în natură se constituie şi se varsă integral la data constituirii societății;

c) aportul sub formă de creanțe cedate de un asociat în favoarea unei societății nu este admis la constituirea societății pe acțiuni prin subscripție publică, societății în comandită pe acțiuni sau societății cu răspundere limitată;

d) nu se admite aportul de capital în muncă;

e) aportul în creanțe care nu se încasează integral în termen de 12 luni de la data înmatriculării societății face ca acționarul să reconstituie aportul în numerar.

*Exemplu privind realizarea aportului în natură:*

Societatea comercială „X" SA se constituie având un capital social de 100.000 RON. Capitalul social subscris constă în numerar şi într-un echipament tehnologic, valoarea acestuia din urmă fiind de 40.000 RON.

1. Înregistrarea subscrierii conform actului constitutiv

| | | | |
|---|---|---|---|
| 456 | = | 1011 | 100.000 RON |
| Decontări cu asociații privind capitalul | | Capital subscris nevărsat | |

2. Înregistrarea realizării vărsămintelor

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 456 Decontări cu asociații privind capitalul | 100.000 RON |
| 5121 Conturi la bănci în lei | | | 60.000 RON |
| 2131 Echipamente tehnologice | | | 40.000 RON |

3. Virarea capitalului subscris nevărsat în categoria capital subscris vărsat

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1011 | = | 1012 | 100.000 RON |
| Capital subscris nevărsat | | Capital subscris vărsat | |

Se poate întâmpla ca unii asociaţi să nu efectueze plata vărsămintelor datorate şi în această situaţie societatea are obligaţia de a-i invita să-şi îndeplinească obligaţiile asumate printr-o somaţie, ce este publicată de două ori în Monitorul Oficial, la un interval de 15 zile, precum şi într-un ziar de largă circulaţie. În situaţia în care efectul acestui demers este nul, se poate decide urmărirea acţionarilor rău-intenţionaţi în onorarea promisiunilor de aport sau anularea acţiunilor nominative, corespunzător aporturilor neefectuate, anulare urmată de o nouă emitere şi vânzare de acţiuni (acestea poartă acelaşi număr ca acţiunile anulate).

Cheltuielile suportate de societate cu emisiunea şi vânzarea acestor acţiuni urmează a fi recuperate de la acţionarii vinovaţi de apariţia lor.

Atunci când în urma operaţiunilor de anulare, emitere şi vânzare de noi acţiuni în contul celor anulate nu se obţin sumele datorate societăţii, capitalul social va fi redus cu suma nerealizată.

Capitalul social al unei societăţi este supus, pe parcursul funcţionării sale, operaţiunilor de creştere sau micşorare.

Creşterea capitalului social are la bază necesitatea atragerii de noi resurse cu caracter stabil, în vederea consolidării situaţiei financiare a societăţii pentru finanţarea investiţiilor ce se doresc a fi efectuate sau pentru întărirea credibilităţii societăţii. Această creştere se realizează pe seama a noi aporturi în natură şi/sau în numerar sau pe seama încorporării rezervelor, a profitului, a rezervelor din reevaluare şi a primelor de capital (prin operaţiuni interne).

Modalităţile de efectuare a creşterii capitalului prin aporturi în numerar sunt emiterea de noi acţiuni şi creşterea valorii nominale a acţiunilor existente.

Emiterea de noi acţiuni conduce la creşterea numărului iniţial de acţiuni, preţul de emisiune al acestora putând fi egal cu valoarea nominală a unei acţiuni, mai mare decât valoarea nominală a unei acţiuni sau mai mic decât valoarea nominală a unei acţiuni.

De regulă, preţul de emisiune este cuprins între valoarea nominală (mai mică) şi valoarea matematică-contabilă (mai mare). În situaţia în care preţul de emisiune este mai mic decât valoarea matematică-contabilă, se ridică problema protejării vechilor acţionari, care nu participă la subscriere şi care pot înregistra pierderi. Astfel, în vederea compensării acestor pierderi se calculează drepturile preferenţiale de subscriere (DS), care sunt titluri negociabile ce intră în paritate cu acţiunile vechi şi care se determină ca diferenţă între valoarea matematică-contabilă veche şi valoarea matematică-contabilă nouă a unei acţiuni.

Creşterea capitalului social pe seama noilor aporturi în numerar, în situaţia în care preţul de emisiune este egal cu valoarea matematică-contabilă sau pe seama noilor aporturi în natură nu presupune măsuri de protecţie a vechilor acţionari, deoarece interesele lor nu sunt atinse.

Creşterea valorii nominale a unei acţiuni conduce la păstrarea atât a numărului de acţiuni, cât şi a echilibrului dintre acţiuni şi presupune acordul tuturor deţinătorilor de acţiuni.

*Exemplu privind determinarea dreptului de subscriere (DS):*

Societatea comercială „X" SA prezintă următoarea situație inițială: capital social 20.000 RON, rezerve 16.000 RON, numărul de acțiuni 20.000. Se decide creşterea capitalului social cu 5.000 de acțiuni la un preț de emisiune de 1.200 RON/acțiune. Să se determine dreptul preferențial de subscriere.

Situația inițială:

Capital social inițial = 20.000 RON
Număr de acțiuni = 20.000
Rezerve = 16.000 RON

Se decide creşterea capitalului social cu 5.000 de acțiuni la un preț de emisiune de 1,2 RON/acțiune.

Rezolvare:

1. Determinarea valorii normale a unei acțiuni

$$\text{Valoarea nominală (VN)} = \frac{\text{Capital social inițial}}{\text{Număr de acțiuni}} = \frac{20.000 \text{ RON}}{20.000 \text{ acțiuni}} = 1 \text{ RON}$$

2. Determinarea valorii matematice contabile aferente situației inițiale

$$\text{Valoarea matematică contabilă (VMC)} = \frac{\text{Capital social inițial + Rezerve}}{\text{Număr de acțiuni}} =$$

$$= \frac{20.000 \text{ RON} + 16.000 \text{ RON}}{20.000 \text{ acțiuni}} = 1{,}80 \text{ RON}$$

3. Prezentarea situației după mărirea de capital social

Capital social inițial = 20.000 RON
Creştere capital social = 5.000 RON (5.000 acțiuni x 1,0 RON/acțiune)
Total capital social = 25.000 RON
Prima de emisiune = 1.000 RON (5.000 acțiuni x 0,2 RON/acțiune)
Rezerve = 16.000 RON
Număr de acțiuni = 20.000 + 5.000 = 25.000

4. Determinarea valorii matematice contabile noi (după operațiunea de mărire a capitalului social).

$$\text{Valoarea matematică contabilă nouă (VMC)} = \frac{25.000 \text{ RON} + 1.000 \text{ RON} + 16.000 \text{ RON}}{25.000 \text{ acțiuni}} =$$

$$= \frac{42.000 \text{ RON}}{25.000 \text{ RON}} = 1{,}68 \text{ RON/acțiune}$$

5. Determinarea dreptului preferențial de subscriere (DS)

Dreptul preferențial de subscriere = valoarea matematică contabilă veche – valoarea matematică contabilă nouă = 1, 80 RON/acțiune – 1,68 RON/acțiune = 0,12 RON/acțiune.

6. Determinarea raportului de paritate: acțiuni vechi / acțiuni nou emise

$$\text{Raport de paritate} = \frac{20.000 \text{ acțiuni}}{5.000 \text{ acțiuni}} = \frac{1}{4}$$

Înregistrările contabile vor fi:
a) înregistrarea promisiunii de aport

| | | | |
|---|---|---|---|
| 456 | = | % | 6.000 RON |
| Decontări cu asociații privind capitalul | | 1011 Capital subscris nevărsat | 5.000 RON |
| | | 1041 Prime de emisiune | 1.000 RON |

b) înregistrarea vărsării aporturilor

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5121 Conturi la bănci în lei | = | 456 Decontări cu asociații privind capitalul | 6.000 RON |

c) Virarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1011 Capital subscris nevărsat | = | 1012 Capital subscris vărsat | 5.000 RON |

Creşterea capitalului social, prin operaţiuni interne, conduce la schimbări în structura capitalurilor proprii, spre deosebire de creşterea prezentată anterior ce a condus la mărirea capitalurilor proprii. Creşterea de capital prin încorporarea de rezerve, rezerve din reevaluare, prime de capital sau prin încorporarea profitului se poate realiza fie prin creşterea valorii nominale a vechilor acţiuni, fie prin emiterea de noi acţiuni, ce vor fi distribuite gratuit acţionarilor. În această din urmă situaţie se impune asigurarea protecţiei acţionarilor, situaţie ce presupune calcularea drepturilor de atribuire (DA), ele fiind titluri negociabile.

*Exemplu privind determinarea drepturilor de atribuire (DA):*

Societatea comercială „X" SA prezintă următoarea situaţie iniţială: capital social 10.000 RON, rezerve 5.000 RON, număr acţiuni 10.000. Se decide creşterea capitalului social prin încorporare de rezerve în valoare de 4.000 RON pentru care se emit 2.000 de acţiuni. Să se determine dreptul de atribuire (DA).

Situaţia iniţială:
Capital social iniţial = 10.000 RON
Rezerve = 5.000 RON
Număr de acţiuni = 10.000

Se decide creşterea capitalului social pe baza încorporării de rezerve în suma de 4.000 RON, corespunzător emiterii unui număr de 2.000 acţiuni.

1. Determinarea valorii matematicii contabile aferente situaţiei iniţiale:

$$\text{Valoarea matematică contabilă} = \frac{\text{Capital social + Rezerve}}{\text{Număr de acţiuni}} =$$

$$= \frac{10.000 \text{ RON} + 5.000 \text{ RON}}{10.000 \text{ acţiuni}} = 1{,}50 \text{ RON/acţiune}$$

2. Prezentarea situației după creşterea capitalului social

Capital social inițial = 10.000 RON
Creştere capital social = 4.000 RON
Total capital social = 14.000 RON
Rezerve = 1.000 RON
Număr acțiuni = 10.000 + 2.000 = 12.000

3. Determinarea valorii matematice contabile noi

$$\text{Valoarea matematică contabilă} = \frac{14.000\text{RON} + 1.000\text{ RON}}{12.000\text{ acțiuni}} = 1{,}25\text{ RON/acțiune}$$

4. Determinarea dreptului de atribuire (DA)

Dreptul de atribuire = Valoarea matematică contabilă veche – Valoarea matematică contabilă nouă = 1,50 RON/acțiune – 1,25 RON/acțiune = 0,25 RON/acțiune

5. Determinarea raportului de paritate: acțiuni vechi/acțiuni noi emise.

$$\text{Raportul de paritate} = \frac{10.000\text{ acțiuni}}{2.000\text{ acțiuni}} = \frac{5}{1}$$

Înregistrarea contabilă va fi:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 106 | = | 1012 | 4.000 RON |
| Rezerve | | Capital subscris vărsat | |

Creşterea capitalului social se poate realiza şi prin operațiunea de dublă mărire, care presupune creşterea acestuia prin noi aporturi de numerar şi prin operațiuni interne, în mod succesiv sau simultan.

În situația în care operațiunea de creştere se realizează în mod succesiv, într-o primă etapă se poate decide creşterea capitalului prin noi aporturi în numerar, iar în a doua etapă creşterea capitalului prin operațiuni interne sau invers.

*Exemplu privind creşterea capitalului social prin dubla mărire succesivă*:

Situația înainte de dubla creştere de capital social se prezintă astfel: capital social 10.000 RON împărțit în 10.000 de acțiuni; rezerve 8.000 RON. Se decide creşterea capitalului social după cum urmează: în faza I, noi operațiuni în numerar pentru care se emit 5.000 de acțiuni la un preț de emisiuni de 1,2 RON/acțiune; în faza a II-a încorporare rezerve în sumă de 1.000 RON printre care se emit 1.000 de acțiuni. Să se determine dreptul de subscriere şi dreptul de atribuire.

Situația inițială:
Capital social inițial = 10.000 RON
Rezerve = 8.000 RON
Număr de acțiuni = 10.000
faza I aporturi în numerar 5.000 acțiuni x 1,2 RON/acțiune
faza a II-a încorporare rezerve 1.000 RON corespunzător a 1.000 de acțiuni

Rezolvare:

A. Evidențierea operațiilor fazei I

1. Determinarea valorii nominale a unei acțiuni (VN)

$$\text{Valoare nominală} = \frac{\text{Capital social inițial}}{\text{Număr de acțiuni}} = \frac{10.000\text{ RON}}{10.000\text{ acțiuni}} = 1\text{ RON/acțiune}$$

2. Determinarea valorii matematice contabile aferente datelor inițiale

$$\text{Valoarea matematică contabilă} = \frac{10.000 \text{ RON} + 8.000 \text{ RON}}{10.000 \text{ RON}} = 1{,}8 \text{ RON/acțiune}$$

3. Prezentarea situației societății după creşterea de capital social corespunzătoare fazei I

Capital social = 10.000 RON
Creşterea capitalului social = 5.000 RON (5.000 acțiuni x 1 RON/acțiune)
Total capital social = 15.000 RON
Prime de emisiune = 1.000 RON (5.000 acțiuni x 0,2 RON/acțiune)
Rezerve = 8.000 RON
Număr de acțiuni = 15.000

4. Determinarea valorii matematicii contabile

$$\text{Valoarea matematică contabilă} = \frac{15.000\text{RON} + 1.000 \text{ RON} + 8.000 \text{ RON}}{10.000 \text{ acțiuni} + 5.000 \text{ acțiuni}} =$$

$$= 1{,}6 \text{ RON/acțiune}$$

5. Determinarea dreptului de subscriere (DS)

Dreptul de subscriere = Valoarea matematică contabilă veche – Valoarea matematică contabilă noiă = 1,8 RON/acțiune – 1,6 RON/acțiune – 0,2 RON/acțiune

B. Evidențierea operațiunilor fazei a II-a

1. Prezentarea situației societății după mărirea de capital corespunzătoare fazei a II-a.

Capital social inițial = 15.000 RON
Creştere capital social = 1.000 RON
Total capital social = 16.000 RON
Prime de emisiune = 1.000 RON
Rezerve = 7.000 RON
Număr de acțiuni = 16.000

2. Determinarea valorii matematice contabile

$$\text{Valoarea matematică contabilă} = \frac{16.000 \text{ RON} + 1.000 \text{ RON} + 7.000 \text{ RON}}{16.000 \text{ acțiuni}} =$$

$$= 1{,}5 \text{ RON/acțiune}$$

3. Determinarea dreptului de atribuire (DA)

Dreptul de atribuire = Valoare matematic contabilă veche – Valoarea matematică contabilă nouă = 1,6 RON/acțiune – 1,5 RON/acțiune = 0,1 RON/acțiune.

*Exemplu privind creşterea capitalului social prin dubla mărire simultană:*

Situația înainte de dubla creştere a capitalului social se prezintă astfel: capitalul social 10.000 RON împărțit în 10.000 de acțiuni, rezerve 5.000 RON. Se decide dubla creştere de capital simultan prin încorporarea de rezerve în sumă de 4.000 RON pentru care se emit 2.000 de acțiuni şi prin noi aporturi în numerar

pentru care se emit 3.000 de acţiuni la un preţ de emisiune egal cu valoarea nominală. Să se determine dreptul de subscriere şi dreptul de atribuire.

Rezolvare:
Situaţia iniţială:
Capital social iniţial = 10.000 RON
Rezerve = 5.000 RON
Număr de acţiuni = 10.000
Creştere simultană prin:
– încorporare rezerve = 4.000 RON, corespunzător a 2.000 de acţiuni;
– noi aporturi în numerar, corespunzător a 3.000de acţiuni (preţ de emisiune = valoarea nominală).

1. Calcularea valorii nominale a unei acţiuni.

$$\text{Valoarea nominală} = \frac{\text{Capital social iniţial}}{\text{Numărul de acţiuni}} = \frac{10.000 \text{ RON}}{10.000 \text{ acţiuni}} = 1 \text{ RON/acţiune}$$

2. Calculul valorii matematice contabile a unei acţiuni

$$\text{Valoarea matematică contabilă} = \frac{\text{Capital social iniţial + Rezerve}}{\text{Număr de acţiuni}} =$$

$$= \frac{10.000 \text{ RON} + 5.000 \text{ RON}}{10.000 \text{ acţiuni}} = 1{,}5 \text{ RON/acţiune}$$

4. Prezentarea situaţiei societăţii după creşterea de capital
Capital social iniţial = 10.000 RON
Creştere capital social pe seama rezervelor = 4.000 RON
Creştere capital social pe seama aporturilor în numerar = 3.000 RON
(3.000 acţiuni x 1 RON/acţiune)
Total capital social = 17.000 RON
Rezerve = 1.000 RON
Număr de acţiuni = 10.000 acţiuni + 2.000 acţiuni + 3.000 acţiuni = 15.000 acţiuni.

$$\text{5. Calcularea valorii matematicii contabile} = \frac{17.000 \text{ RON} + 1.000 \text{ RON}}{15.000 \text{ Acţiuni}} = 1{,}2 \text{ RON Acţiune}$$

6. Determinarea cumulată a dreptului de subscriere şi a celui de atribuire
1DS + 1DA = Valoarea matematică contabilă veche – Valoarea matematică contabilă nouă = 1,5 RON/acţiune – 1,2 RON/acţiune = 0,30 RON/acţiune.

7. Determinarea raportului de paritate aferent creşterii capitalului social prin încorporarea rezervelor.

$$\text{Raportul de paritate (DA)} = \frac{\text{Număr iniţial de acţiuni}}{\text{Număr de acţiuni corespunzătoare creşterii capitalului prin rezerve}} =$$

$$= \frac{10.000 \text{ acţiuni}}{2.000 \text{ acţiuni}} = \frac{5}{1}$$

8. Determinarea raportului de paritate aferent creşterii capitalului social prin noi operaţiuni în numerar.

$$\text{Raportul de paritate (DS)} = \frac{\text{Număr inițial de acțiuni}}{\text{Număr de acțiuni corespunzătoare creşterii capitalului prin noi aporturi în numerar}} =$$

$$= \frac{10.000 \text{ acțiuni}}{3.000 \text{ acțiuni}} = \frac{10}{3}$$

9. Determinarea dreptului de subscriere (DS)

$$1DS = \frac{\text{Valoarea matematică contabilă nouă} - \text{Valoarea nominală}}{\text{Raportul de paritate (DS)}} =$$

$$= \frac{1{,}2 \text{ RON/acțiune} - 1 \text{ RON/acțiune}}{\frac{10}{3}} = 0{,}06 \text{ RON/acțiune}$$

10. Determinarea dreptului de atribuire (DA)

1DA = 0,30 RON/acțiune – 0,06 RON/acțiune = 0,24 RON/acțiune

sau

$$1DA = \frac{\text{Valoarea matematică contabilă nouă}}{\text{Raportul de paritate (DA)}} =$$

$$= \frac{1{,}2 \text{ RON/acțiune}}{\frac{5}{1}} = 0{,}24 \text{ RON/acțiuni}$$

O altă modalitate de creştere a capitalului social este reprezentată de conversia obligaţiunilor în acţiuni. Această transformare a obligaţiunilor în acţiuni se realizează atunci când deţinătorii de obligaţiuni, generatoare de venituri fixe, sunt interesaţi în achiziţionarea de acţiuni, generatoare de venituri variabile, ca urmare a perspectivei de dezvoltare deosebită a societăţii. Diferenţa dintre valoarea nominală totală a obligaţiunilor şi valoarea totală a acţiunilor noi emise, ce fac obiectul acestei operaţiuni, se înregistrează ca prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni.

*Exemplu*: Se transformă 20.000 de obligaţiuni în 8.000 de acţiuni. Valoarea nominală a unei obligaţiuni este de 1 RON, iar valoarea nominală a unei acţiuni de 2,3 RON:

1. Determinarea valorii totale a obligaţiunilor:

20.000 obligaţiuni × 1 RON/obligaţiune = 20.000 RON

2. Determinarea valorii totale a acţiunilor:

8.000 acţiuni × 2,3 RON/acţiune = 18.400 RON

3. Determinarea primei de conversie a obligaţiunilor în acţiuni

20.000 RON– 18.400 RON = 1.600 RON

Înregistrarea contabilă va fi:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 161<br>Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni | = | %<br>1012<br>Capital subscris vărsat | 20.000 RON<br>18.400 RON |
| | | 1044<br>Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni | 1.600 RON |

Micşorarea capitalului social se realizează prin rambursarea unor părţi din capitalul acţionarilor, prin acoperirea pierderilor înregistrate în anii anteriori etc.

Atunci când capitalul unei societăţi este considerat ca fiind supraproporţionat faţă de activitatea sa, când se reduc investiţiile într-un anumit sector productiv etc., se impun diminuarea şi rambursarea către acţionari a unei părţi din capitalul social.

Reducerea capitalului social se realizează fie prin reducerea numărului de acţiuni, fie prin reducerea valorii nominale a acţiunilor, în ambele cazuri înregistrările contabile fiind:

| | | |
|---|---|---|
| 1012<br>Capital subscris vărsat | = | 456<br>Decontări cu asociaţii privind capitalul |
| 456<br>Decontări cu asociaţii privind capitalul | = | 512<br>Conturi curente în bănci |

Acoperirea pierderilor înregistrate în anii anteriori se realizează pe seama capitalului social, când nivelul acestora este foarte ridicat, pentru a fi absorbit pe seama rezervelor sau altor vărsăminte pentru reîntregirea capitalului.

*Exemplu*: Se acoperă pierderea de 10.000 RON pe seama capitalului social.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1012<br>Capital subscris vărsat | = | 1171<br>Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea nerecuperată | 10.000 RON |

## II.2. ***Contabilitatea primelor de capital***

Evidenţa contabilă a primelor de capital se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I 104 „Prime de capital", care este structurat în următoarele conturi sintetice de gradul II:

1041 – Prime de emisiune; acestea reprezintă diferenţa dintre preţul de emisiune (mai mare) şi valoarea nominală a acţiunilor (mai mică);

1042 – Prime de fuziune; acestea reprezintă diferenţa dintre valoarea matematică contabilă (mai mare) şi valoarea nominală a acţiunilor (mai mică) stabilită cu ocazia operaţiunilor de fuziune a societăţilor;

1043 – Prime de aport; acestea reprezintă diferenţa dintre valoarea aporturilor (mai mare) şi valoarea nominală a acţiunilor corespunzătoare acestor aporturi;

1044 – Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni; acestea reprezintă diferența dintre valoarea împrumutului obligatar (mai mare) şi valoarea nominală a acțiunilor emise corespunzătoare împrumutului respectiv.

Aceste conturi au funcție contabilă de pasiv şi se creditează cu primele stabilite cu ocazia fuziunii, emisiunii, aporturilor în natură sau cu ocazia conversiei obligațiunilor în acțiuni. Se debitează cu valoarea primelor transferate la rezerve sau încorporate în capitalul social. Soldul conturilor reprezintă primele respective, neîncorporate la capitalul social sau la rezerve.

*Exemplu privind constituirea primelor de aport:*

O societate comercială primește ca aport în natură o instalație tehnologică a cărei valoare a fost estimată la 6.000 RON. Pentru acest aport au fost emise 50.000 de acțiuni, prețul de emisiune fiind de 0,13 RON/acțiune. Valoarea nominală a unei acțiuni este de 0,12 RON/acțiune.

Înregistrările contabile sunt următoarele:

1. înregistrarea subscrierii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 456<br>Decontări cu asociații privind capitalul | = | %<br>1011<br>Capital subscris nevărsat | 6.500 RON<br>6.000 RON<br>(50.000 acțiuni× 0,12 RON/acțiune) |
| | | 1043<br>Prime de aport | 500 RON<br>(50.000 acțiuni × 0,01 RON/acțiune) |

2. înregistrarea vărsării aportului în natură:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 213<br>Instalații tehnice, mijloace de transport animale şi plantații | = | 456<br>Decontări cu asociații privind aportul | 6.500 RON |
| | | Concomitent, | |
| 1011<br>Capital subscris nevărsat | = | 1012<br>Capital subscris vărsat | 6.000 RON |

## II.3. ***Contabilitatea rezervelor din reevaluare***

Reevaluarea reprezintă înlocuirea valorii nete contabile a bunurilor evaluate cu valoarea reală a acestora care poartă denumirea de valoare justă. În cazul terenurilor şi al clădirilor, valoarea justă este reprezentată de valoarea de piață a acestora, stabilită de persoane autorizate sau de costul de înlocuire, mai puțin amortizarea aferentă, în cazul în care valoarea de piață nu poate fi identificată. Reevaluarea poate fi dispusă prin acte normative, după cum urmează:

– dacă valoarea justă se modifică în mod semnificativ, se impune efectuarea de reevaluări anuale;

– în caz contrar, se impune efectuarea de reevaluări la intervale de timp de 3-5 ani.

*Exemplu:*

O societate deține un mijloc de transport a cărui valoare contabilă de intrare este de 2.000 RON. Prin acte normative se decide reevaluarea activelor societății. La data reevaluării, amortizarea aferentă mijlocului de transport era de 500 RON. De asemenea, valoarea justă determinată de persoanele competente, valoarea aferentă mijlocului de transport a fost stabilită la:

a) 1.600 RON;

b) 1.400 RON.

Să se înregistreze rezervele din reevaluare în cele două cazuri prezentate mai sus.

a) - valoarea contabilă netă este rezultatul diferenței dintre valoarea contabilă de intrare şi amortizarea calculată = 2.000 RON – 500 RON = 1.500 RON;

- valoarea justă = 1.600 RON;

- creşterea de activ este dată de diferența dintre valoarea justă şi valoarea contabilă de intrare = 1.600 RON – 1.500 RON = 100 RON;

- înregistrarea contabilă este:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 213<br>Instalații tehnice, mijloace de transport animale şi plantații | = | 105<br>Rezerve din reevaluare | 100RON |

b) - valoarea contabilă netă = 1.500 RON;

- valoarea justă = 1.400 RON
- se determină scăderea elementului de activ = 1.500 RON – 1.400 RON = 100 RON;
- înregistrarea contabilă este:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 105<br>Rezerve din reevaluare | = | 213<br>Instalații tehnice, mijloace de transport animale şi plantații | 100 RON |

Rezervele din reevaluare sunt menținute ca structură de capitaluri proprii până când bunurile la care se referă sunt amortizate integral sau sunt realizate prin vânzare.

Evidența contabilă a rezervelor din reevaluare se realizează cu ajutorul contului 105 „Rezerve din reevaluare". Plusul rezultat din reevaluare este inclus în rezultatul reportat la casarea/cedarea activului sau pe măsura utilizării de către societate a acestuia.

*Exemplu:*

O societate decide vânzarea unui activ care avea încorporată o valoare de 300 RON rezultată în urma unei reevaluări dispuse prin acte normative.

La data vânzării activului, pe lângă celelalte înregistrări contabile aferente acestei operațiuni, se va avea în vedere şi virarea rezervelor din reevaluare la rezerve:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 105<br>Rezerve din reevaluare | = | 1175<br>Rezerve reprezentând surplusul din rezerve din revaluare | 300 RON |

## II.4. ***Contabilitatea rezervelor***

Asigurarea măsurilor suplimentare de protecție împotriva pierderilor se realizează prin intermediul rezervelor.

Evidența contabilă a rezervelor se realizează cu ajutorul contului de pasiv 106 „Rezerve", cont ce se creditează pe seama profitului brut, profitului net sau a primelor de emisiune, după caz. Se debitează cu sumele utilizate pentru creşterea capitalului social sau pentru acoperirea pierderilor înregistrate în exercițiile precedente.

Contul 106 „Rezerve" este structurat în patru conturi sintetice de gradul II, şi anume:

• 1061 – „Rezerve legale"; acestea se constituie pe seama profitului brut prin alocarea a cel puțin 5% din acesta, până când se atinge 1/5 din nivelul capitalului social al unei societăți.

*Exemplu:*

Se înregistrează suma de 100 RON ca efect al punerii în practică a dispozițiilor legale privind constituirea rezervelor legale.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 129 | = | 1061 | 100 RON |
| Repartizarea profitului | | Rezerve legale | |

• 1063 – „Rezerve statutare sau contractuale."

• 1064 – „Rezerve de valoare justă"; acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate;

• 1065 – „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare";

• 1068 – „Alte rezerve."

Majoritatea rezervelor menționate mai sus se constituie pe seama profitului net, în conformitate cu prevederile statutare (cazul rezervelor statutare sau contractuale) sau cu deciziile luate de acționari. Ele pot fi folosite pentru acordarea de dividende în anii ce se soldează cu pierderi, pentru creşterea capitalului social, pentru acoperirea pierderilor etc.

*Exemplu:*

Se repartizează din profitul net la rezerve legale suma de 100 RON, la rezerve statutare şi alte rezerve sumele de 150 RON, respectiv 120 RON.

NOTĂ: După atingerea pragului de 1/5 din capitalul social, rezervele legale se pot majora pe seama profitului net.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 129 | = | % | 370 RON |
| Repartizarea profitului | | 1061 | 100 RON |
| | | Rezerve legale | |
| | | 1063 | 150 RON |
| | | Rezerve statutare sau contractuale | |
| | | 1068 | 120 RON |
| | | Alte rezerve | |

*Exemplu:*

Se acoperă pierderea înregistrată în exercițiile financiare precedente în sumă de 7.000 lei, după cum urmează: 5.000 lei pe seama rezervelor legale şi 2.500 RON pe seama altor rezerve:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 1171 | 7.500 RON |
| 1061 | | Rezultatul reportat repre- | 5.000 RON |
| Rezerve legale | | zentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea nerecuperată | |
| 1068 | | | 2.500 RON |
| Alte rezerve | | | |

## II.5. ***Contabilitatea rezultatului reportat***

Contabilitatea rezultatului reportat se ţine cu ajutorul contului bifuncţional 117 „Rezultatul reportat". Acest cont se debitează cu:

– pierderile înregistrate în exerciţiile precedente, a căror decizie privind finanţarea (acoperirea) lor a fost amânată de adunarea generală a acţionarilor;

– pierderile datorate modificărilor de politici contabile şi corectării erorilor fundamentale depistate în contabilitate;

– pierderile de valoare cauzate de operaţiunile de reevaluare a terenurilor şi mijloacelor fixe;

– profitul net realizat în exerciţiile financiare, destinat creşterii capitalului social sau rezervelor;

– dividendele acordate acţionarilor din profitul obţinut în anii precedenţi.

Contul „Rezultatul reportat" se creditează cu profitul obţinut la finele exerciţiului financiar încheiat, profit nerepartizat, cu diferenţele pozitive pe care le înregistrează rezultatul unei societăţi, ca urmare a modificărilor de politică contabilă, a corectării erorilor fundamentale depistate, a surplusului realizat din rezerve din reevaluare, precum şi a pierderilor realizate în exerciţiile financiare precedente, care reduc valoarea capitalului social.

*Exemple:*

O societate comercială, în baza hotărârii adunării generale a acţionarilor, amână:

a) reportarea sumei de 2.000 RON, ce reprezintă o parte din profitul obţinut la finele anului recent încheiat;

b) finanţarea pierderii înregistrate la finele anului recent încheiat în sumă de 2.500 RON.

a) înregistrarea profitului nerepartizat

| | | | |
|---|---|---|---|
| 121 | = | 1171 | 2.000 RON |
| Profit şi pierdere | | Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită | |

b) înregistrarea pierderii neacoperite

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1171 | = | 121 | 2.500 RON |
| Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea nerecuperată | | Profit şi pierdere | |

Ulterior societatea comercială decide:

a) repartizarea profitului, după cum urmează: 500 RON pentru creşterea rezervelor legale, 500 RON pentru acordarea de dividende, iar diferența pentru creşterea capitalului social.

b) acoperirea pierderii, după cum urmează: 400 RON pe seama rezervelor legale, 600 RON pe seama profitului net obținut şi 1.500 RON pe seama reducerii capitalului social.

a) înregistrarea repartizării profitului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1171 | = | % | 2.000 RON |
| Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită | | 1061<br>Rezerve legale | 500RON |
| | | 457<br>Dividende de plată | 500 RON |
| | | 1012<br>Capitalul subscris vărsat | 1.000 RON |

b) înregistrarea acoperirii pierderii

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 1171 | 2.500 RON |
| 1061<br>Rezerve legale | | Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită | 400 RON |
| 121<br>Profit şi pierdere | | | 600 RON |
| 1012<br>Capitalul subscris vărsat | | | 1.500 RON |

## II.6. ***Contabilitatea rezultatului exercițiului***

Potrivit prevederilor legale, profitul sau pierderea se stabilesc lunar. Din această cauză, conturile de cheltuieli şi conturile de venituri se închid provizoriu, prin rezultatul exercițiului.

Rezultatul exercițiului se determină ca diferență între veniturile şi cheltuielile exercițiului, avându-se în vedere generarea acestora şi nu data încasării sau plății lor. Aceasta în scopul respectării principiului independenței exercițiului, ce prevede luarea în calculul rezultatului exercițiului numai a acelor cheltuieli şi venituri corespunzătoare exercițiului financiar, respectiv, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților.

*Exemplu:* O societate comercială înregistrează la finele exercițiului financiar N, venituri totale în sumă de 10.000 RON (din care venituri neîncasate 2.000 RON) şi cheltuieli totale în valoare de:

a) 9.000 RON (din care cheltuieli servicii neachitate 1.500 RON)

b) 11.500 RON (din care cheltuieli servicii neachitate 2.500 RON)

a) determinarea rezultatului exercițiului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 7 | = | % | 10.000 RON |
| Conturi de venituri | | 6 | 9.000 RON |
| | | Conturi de cheltuieli | |
| | | 121 | 1.000 RON |
| | | Profit şi pierdere | |

Se observă că, în urma acestei operațiuni de închidere a contului de venituri şi cheltuieli, societatea a înregistrat un profit de 1.000 RON.

b) determinarea rezultatului exercițiului

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 6 | 11.500 RON |
| 7 | | Conturi de cheltuieli | 10.000 RON |
| Conturi de venituri | | | |
| 121 | | | 1.500 RON |
| Profit şi pierdere | | | |

În urma acestei operațiuni, societatea a înregistrat o pierdere de 1.500 RON.

Evidența profitului sau pierderii în cursul unui exercițiu financiar se ține cu ajutorul contului bifuncțional 121 „Profit şi pierdere"; acest cont se debitează cu soldul debitor al conturilor de cheltuieli, cu profitul net realizat în exercițiul financiar destinat repartizării, cu profitul net realizat în exercițiile financiare anterioare, nerepartizat şi cu pierderea repartizată din exercițiul financiar anterior, acoperită din profitul obținut în perioada curentă; se creditează cu soldul creditor al conturilor de venituri şi cu pierderile realizate în exercițiile precedente ce reduc nivelul capitalului social sau care nu au fost repartizate.

## II.7. ***Contabilitatea subvențiilor pentru investiții***

Subvențiile pentru investiții sunt reprezentate de sumele primite, în special de la bugetul statului, în schimbul respectării de către societate a unor anumite condiții referitoare la activitatea de exploatare. Sunt asimilate subvențiilor pentru investiții activele imobilizate primite cu titlu gratuit (prin donație) şi cele constatate în plus cu ocazia acțiunilor de inventariere.

Evidența contabilă a subvențiilor guvernamentale pentru investiții se realizează cu ajutorul contului de pasiv 131 „Subvenții guvernamentale pentru investiții", ce se creditează cu valoarea subvențiilor de primit sau primite, cu valoarea activelor imobilizate primite cu titlu gratuit sau constatate în plus la inventariere şi se debitează cu cota parte a subvențiilor pentru investiții virată asupra rezultatului exercițiului.

Subvențiile primite de la buget se pot clasifica în două mari categorii, şi anume subvenții aferente activelor şi subvenții aferente veniturilor.

Sumele primite de la diverse persoane fizice/juridice cu caracter nerambursabil, față de care societatea se obligă să îndeplinească anumite condiții impuse, se includ, de asemenea, în categoria subvenții pentru investiții.

Subvențiile pentru investiții sunt recunoscute, dacă există garanția primirii acestora şi a respectării de către societate a condițiilor impuse.

Subvențiile aferente activelor sunt rezultate de sumele primite pentru ca societatea să cumpere, să construiască, să achiziționeze active pe termen lung (să finanțeze activități pe termen lung).

*Exemplu:* O societate comercială primeşte o subvenție guvernamentală în sumă de 10.000 RON, în vederea achiziționării unui activ pe termen lung (o instalație tehnologică a cărei achiziționare conduce la crearea a 10 noi locuri de muncă). Valoarea totală a activului este de 12.000 RON. Durata de viață utilă este de 10 ani.

a) înregistrarea subvenției primite

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512<br>Conturi curente la bănci | = | 131<br>Subvenții guvernamentale pentru investiții | 10.000 RON |

NOTĂ: în situația în care există decalaj de timp între momentul promisiunii subvenției şi primirea acesteia se efectuează înregistrările contabile următoare:

– înregistrarea subvenției de primit

| | | | |
|---|---|---|---|
| 445<br>Subvenții | = | 131<br>Subvenții guvernamentale pentru investiții | 10.000 RON |

– primirea subvenției

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512<br>Conturi curente la bănci | = | 445<br>Subvenții | 10.000 RON |

b) achiziționarea instalației tehnologice

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 404<br>Furnizori de imobilizări | 14.280 RON |
| 213<br>Instalații tehnice, mijloace de transport animale şi păsări | | | 12.000 RON |
| 4426<br>TVA deductibilă | | | 2.280 RON |

c) înregistrarea amortizării şi a virării cotei părți din subvenția pentru investiții la venituri

$c_1$) amortizarea anuală aferentă activului

– Cota de amortizare = $\frac{100}{10 \text{ ani}} = 10\%$

amortizarea anuală = 12.000 RON × 10% = 1.200 RON

$c_2$) calculul în vederea stabilirii cotei părți din subvenție ce se va vira anual la venituri presupune aplicarea procentului de 10% la valoarea subvenției primite, rezultând astfel o valoare de 1.000 RON.

Anual, pe parcursul perioadei de 10 ani, se vor efectua următoarele înregistrări contabile:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811<br>Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | = | 281<br>Amortizări privind imobilizările corporale | 1.200 RON |
| 131<br>Subvenții guvernamentale pentru investiții | = | 7584<br>Venituri de subvenții pentru investiții | 1.000 RON |

Subvențiile aferente veniturilor care sunt primite de o societate au drept scop acoperirea cu titlu de compensație a unor cheltuieli sau pierderi deja suportate, fără a exista costuri viitoare aferente.

*Exemplu:* O societate primeşte de la buget suma de 2.500 RON drept compensaţie pentru pierderile suferite de aceasta, ca urmare a unor evenimente extraordinare.

a) înregistrarea subvenţiei de primit

| | | | |
|---|---|---|---|
| 445<br>Subvenţii | = | 771<br>Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare | 2.500 RON |

b) încasarea subvenţiei

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512<br>Conturi curente la bănci | = | 445<br>Subvenţii | 2.500 RON |

Din exemplul de mai sus se observă neutilizarea contului 131 „Subvenţii guvernamentale pentru investiţii", deoarece suma primită nu a fost folosită pentru achiziţia de active, ci pentru acoperirea unor pierderi suferite de societatea comercială.

## II.8. ***Contabilitatea provizioanelor***

Provizioanele se constituie, de regulă, la finele exerciţiului financiar pentru acele elemente de patrimoniu a căror realizare sau plată este incertă sau pentru acele cheltuieli ce devin exigibile în perioadele următoare, cum sunt:

– litigiile, amenzile, penalităţile, despăgubirile şi alte datorii incerte;

– cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor;

– cheltuielile legate de dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea;

– cheltuielile legate de restructurarea personalului;

– cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii: cheltuielile cu reparaţiile capitale eşalonate, conform programului realizat de societate pe mai multe perioade de timp; cheltuielile cu reparaţiile curente, reviziile tehnice etc.

Contabilitatea provizioanelor se ţine cu ajutorul contului 151 „Provizioane", cont structurat în mai multe conturi sintetice de gradul II, care asigură ţinerea acestora pe feluri, în funcţie de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite. Contul „Provizioane" are funcţie contabilă de pasiv. Se creditează cu valoarea provizioanelor constituite sau suplimentate şi se debitează cu sumele ce reprezintă diminuarea sau anularea lor.

La finele oricărui exerciţiu financiar, provizioanele constituite se analizează şi regularizează, după cum urmează:

– prin debitul contului de cheltuieli, în cazul majorării provizioanelor;

– prin creditul contului de venituri, atunci când provizionul trebuie diminuat sau anulat, deoarece devine parţial sau total fără obiect;

– prin creditul contului de venituri, atunci când se realizează riscul sau se efectuează cheltuielile, acestea fiind înregistrate în mod corespunzător.

*Exemplu:* O societate comercială achiziţionează un utilaj, costurile de demontare şi mutare a activului la finele duratei de viaţă de 10 ani fiind estimate la valoarea de 3.000 RON.

a) înregistrarea constituirii provizionului la data achiziţiei utilajului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2131<br>Echipamente tehnologice (maşini, utilaje, instalaţii de lucru) | = | 1513<br>Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea | 3.000 RON |

b) anularea provizionului constituit la finele duratei de viaţă de 10 ani, când se realizează demontarea şi mutarea utilajului.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1513 | = | 7812 | 3.000 RON |
| Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea | | Venituri din provizioane | |

*Exemplu:* O societate comercială constituie un provizion, deoarece estimează că în exerciţiile financiare următoare, cu ocazia disponibilizărilor inerente, va suferi o pierdere de 7.500 RON. La sfârşitul anului financiar următor, cu ocazia analizei şi regularizării provizioanelor constituite, se consideră că provizionul necesar este de doar 2.000 RON. În cadrul următorului exerciţiu financiar acţiunea de restructurare este finalizată, societatea înregistrând o pierdere de 1.000 RON.

a) înregistrarea constituirii provizionului pentru restructurare

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6812 | = | 1514 | 7.500 RON |
| Cheltuieli de exploatare privind provizioanele | | Provizioane pentru restructurare | |

b) efectuarea înregistrărilor rezultate ca urmare a analizei şi regularizării provizionului constituit

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1514 | = | 7812 | 5.500 RON |
| Provizioane pentru restructurare | | Venituri din provizioane | |

c) anularea provizionului existent, deoarece acesta a rămas fără obiect

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1514 | = | 7812 | 2.000 RON |
| Provizioane pentru restructurare | | Venituri din provizioane | |

*Exemplu:* O societate estimează că, în cursul exerciţiului financiar următor, costul unei reparaţii capitale ce se va efectua la o instalaţie tehnologică va fi de 2.500 RON. Lucrările de reparaţii capitale efectuate au costat societatea suma de 3.000 RON.

a) înregistrarea constituirii provizionului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6812 | = | 1518 | 2.500 RON |
| Cheltuieli de exploatare privind provizioanele | | Alte provizioane | |

b) înregistrarea contravalorii lucrărilor de reparaţii capitale

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 3.570 RON |
| 611 | | Furnizori | 3.000 RON |
| Cheltuieli cu întreţinerea şi cu reparaţiile | | | |
| 4426 | | | 570 RON |
| TVA deductibilă | | | |

Concomitent, anularea provizionului constituit pentru reparaţii capitale

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1518 | = | 7812 | 2.500 RON |
| Alte provizioane | | Venituri din provizioane | |

## II.9. *Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate*

Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate asigură evidenţa datoriilor societăţii pe termen mediu şi lung faţă de terţe persoane, datorii ce îmbracă forma împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni, creditelor bancare, altor datorii şi împrumuturi.

Conturile de evidenţă a împrumuturilor şi datoriilor asimilate menţionate mai sus sunt următoarele:

* 161 – Împrumuturi de emisiuni de obligaţiuni. Acesta este un cont de pasiv, ce se creditează cu suma împrumuturilor obţinute la valoarea de rambursare a obligaţiunilor emise şi cu suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni. Se creditează cu suma împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni rambursate şi cu valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate anulate.

* 162 – Credite bancare pe termen lung. Are funcţie contabilă de pasiv. Se creditează cu suma creditelor primite şi se debitează cu suma creditelor rambursate.

* 166 – Datorii ce privesc imobilizările financiare. Are funcţie contabilă de pasiv. Se creditează cu sumele încasate de la acele societăţi ce deţin titluri de participare la societatea emitentă şi se debitează cu sumele restituite.

* 167 – Alte împrumuturi şi datorii asimilate

Evidenţa dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate se ţine cu ajutorul contului 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate" ce are funcţie contabilă de pasiv, iar evidenţa primelor de rambursare, care reprezintă diferenţa dintre valoarea de emisiune şi valoarea de rambursare, se ţine cu ajutorul contului de activ 169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor".

Cu excepţia contului 167 şi 169, toate celelalte conturi sunt structurate în mai multe conturi sintetice de gradul II, conturi ce asigură gruparea datoriilor contractate şi a dobânzilor aferente pe feluri de datorii, respectiv dobânzi.

*Exemplu*: O societate comercială emite 20.000 de obligaţiuni interne, la o dobândă de 15%, o valoare nominală de 1 RON, preţul de emisiune de 0,9 RON. Durata împrumutului obligatar este de 8 ani, plata dobânzii efectuându-se la finalul fiecărui an. Data contractării împrumutului obligatar 15.03.N. Împrumutul obligatar este garantat de stat.

1. Înregistrarea subscrierii împrumutului obligatar

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 1617 | 20.000 RON |
| 461 | | Împrumuturi interne din | 18.000 RON |
| Debitori diverşi | | emisiuni de obligaţiuni | |
| | | garantate de stat | |
| 169 | | | 2.000 RON |
| Prime privind rambursarea | | | |
| obligaţiunilor | | | |

2. Înregistrarea încasării contravalorii împrumutului obligatar

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512 | = | 461 | 18.000 RON |
| Conturi curente la bănci | | Debitori diverşi | |

3. Înregistrarea dobânzii datorate aferentă perioadei 15.03.N – 31.12.N

$$\text{Dobânda} = 20.000 \text{ RON} \times 15\% \times \frac{285 \text{ zile}}{360 \text{ zile}} = 2.375 \text{ RON}$$

285 zile = 15 zile din luna martie + 9 luni × 30 zile (perioada 01.04.N – 31.12.N)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 666<br>Cheltuieli privind dobânzile | = | 1681<br>Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni | 2.375 RON |

4. Înregistrarea dobânzii datorate aferente perioadei 01.01.N+1–15.03.N+1 (75 de zile – luna februarie se ia în calcul cu 30 de zile)

$$\text{Dobânda} = 20.000 \text{ RON} \times 15\% \times \frac{75 \text{ zile}}{360 \text{ zile}} = 625 \text{ RON}$$

| | | | |
|---|---|---|---|
| 666<br>Cheltuieli privind dobânzile | = | 1681<br>Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni | 625 RON |

5. Plata dobânzii aferente primului an

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1681<br>Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni | = | 512<br>Conturi curente la bănci | 3000 RON<br>(2.375 RON + 625 RON) |

Înregistrările prezentate la punctele 3, 4 şi 5 se repetă până la finele duratei de viaţă a împrumutului obligatar.

6. Rambursarea împrumutului obligatar la finele celor 8 ani

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1617<br>Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat | = | 512<br>Conturi curente la bănci<br>Concomitent, | 20.000 RON |
| 6868<br>Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare | = | 169<br>Prime privind rambursarea obligaţiilor | 2.000 RON |

Presupunem că la finele celui de al 5-lea an, societatea răscumpără în vederea anulării, 10.000 de obligaţiuni la preţul de 1,05 RON/obligaţiune.

1. Răscumpărarea obligaţiunii

| | | | |
|---|---|---|---|
| 505<br>Obligaţiuni emise şi răscumpărate | = | 512<br>Conturi curente la bănci<br>(10.000 obligaţiuni × 1,05 RON/obligaţiune) | 10.500 RON |

2. Anularea obligaţiunilor

| | | | |
|---|---|---|---|
| %<br>1617<br>Împrumuturi din emisiuni interne la obligaţiuni garantate de stat | = | 505<br>Obligaţiuni emise şi răscumpărate | 10.500 RON<br>10.000 RON<br>500 RON |
| 668<br>Alte cheltuieli financiare | | | |

3. Amortizarea primelor de rambursare, aferente obligațiunilor răscumpărate şi anulate:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6868<br>Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare | = | 169<br>Prime privind rambursarea obligaţiunilor | 1.000 RON |

Înregistrările contabile pentru obligațiunile rămase, sunt identice cu cele efectuate la punctele 3, 4, 5, 6, cu mențiunea că sumele se diminuează în mod corespunzător (cu 50%).

*Exemplu:*

O societate achiziționează un credit bancar pe termen lung (12 ani) în valoare de 110.000.000 RON, cu o dobândă de 10% pe an, cu o perioadă de grație de 2 ani. Plata ratelor scadente şi a dobânzii aferente se realizează anual.

1. primirea creditului bancar

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1621<br>Credite bancare pe termen lung | = | 512<br>Conturi curente la bănci | 110.000.000 RON |

2. Ca urmare a perioadei de grație, societatea va achita băncii în primii ani numai dobânda aferentă creditului bancar contractat. Ca urmare, în fiecare din aceşti doi ani se vor efectua înregistrările:

a) înregistrarea dobânzii datorate

| | | | |
|---|---|---|---|
| 666<br>Cheltuieli privind dobânzile | = | 1682<br>Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung | 11.000.000 RON<br>(110.000.000 RON × 10%) |

b) plata dobânzii

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1682<br>Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung | = | 512<br>Conturi curente la bănci | 11.000.000 RON |

3) Începând cu al treilea an, societatea va achita următoarele sume băncii:

| Anul | Calcul dobândă | Dobânda datorată | Rată credit | Valoare rămasă credit |
|---|---|---|---|---|
| 3 | 110.000.000×10% | 11.000.000 | 11.000.000 | 99.000.000 |
| 4 | 99.000.000×10% | 9.900.000 | 11.000.000 | 88.000.000 |
| 5 | 88.000.000×10% | 8.800.000 | 11.000.000 | 77.000.000 |
| 6 | 77.000.000×10% | 7.700.000 | 11.000.000 | 66.000.000 |
| 7 | 66.000.000×10% | 6.600.000 | 11.000.000 | 55.000.000 |
| 8 | 55.000.000×10% | 5.500.000 | 11.000.000 | 44.000.000 |
| 9 | 44.000.000×10% | 4.400.000 | 11.000.000 | 33.000.000 |
| 10 | 33.000.000×10% | 3.300.000 | 11.000.000 | 22.000.000 |
| 11 | 22.000.000×10% | 2.200.000 | 11.000.000 | 11.000.000 |
| 12 | 11.000.000×10% | 1.100.000 | 11.000.000 | - |

Anul III

a) înregistrarea dobânzii datorate

| | | | |
|---|---|---|---|
| 666 | = | 1682 | 11.000.000 RON |
| Cheltuieli privind dobânzile | | Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung | |

b) plata dobânzii şi a ratei scadente:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 512 | 22.000.000 RON |
| 1682 | | Conturi curente la bănci | 11.000.000 RON |
| Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung | | | |
| 1621 | | | 11.000.000 RON |
| Credite bancare pe termen lung | | | |

Anul IV

a) înregistrarea dobânzii datorate

| | | | |
|---|---|---|---|
| 666 | = | 1682 | 9.900.000 RON |
| Cheltuieli privind dobânzile | | Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung | |

b) plata dobânzii şi a ratei scadente

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 512 | 20.900.000 RON |
| 1682 | | Conturi curente la bănci | 9.900.000 RON |
| Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung | | | |
| 1621 | | | 11.000.000 RON |
| Credite bancare pe termen lung | | | |

Similar se vor efectua înregistrările contabile până la rambursarea integrală a creditului contractat.

# III. **CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE**

În cadrul activelor imobilizate se includ:
– imobilizările necorporale
– imobilizările corporale
– imobilizările financiare

**CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI**

20. **Imobilizări necorporale**
    201. Cheltuieli de constituire (A)
    203. Cheltuieli de dezvoltare (A)
    205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare (A)
    207. Fond comercial
        2071. Fond comercial pozitiv (A)
        2075. Fond comercial negativ (P)
    208. Alte imobilizări necorporale (A)

21. **Imobilizări corporale**
    211. Terenuri şi amenajări de terenuri (A)
        2111. Terenuri
        2112. Amenajări de terenuri
    212. Construcții (A)
    213. Instalații tehnice, mijlocare de transport, animale şi plantații
        2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru) (A)
        2132. Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare (A)
        2133. Mijloace de transport (A)
        2134. Animale şi plantații (A)
    214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale (A)

23. **Imobilizări în curs şi avansuri pentru imobilizări**
    231. Imobilizări corporale în curs de execuție (A)
    232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)
    233. Imobilizări necorporale în curs de execuție (A)
    234. Avansuri pentru imobilizări necorporale (A)

26. **Imobilizări financiare**
    261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
    263. Interese de participare (A)
    264. Titluri puse în echivalență (A)
    265. Alte titluri imobilizate (A)

267. Creanțe imobilizate
2671. Sume datorate de entitățile afiliate (A)
2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate (A)
2673. Creanțe legate de interesele de participare (A)
2674. Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare (A)
2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)
2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung (A)
2678. Alte creanțe imobilizate (A)
2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate (A)
269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
2692. Vărsămintele de efectuat privind interesele de participare (P)
2693. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)

28. **Amortizări privind imobilizările**
280. Amortizări privind imobilizările necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare (P)
2807. Amortizarea fondului comercial (P)
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)
281. Amortizări privind imobilizările corporale
2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)
2812. Amortizarea construcțiilor (P)
2813. Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor (P)
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale (P)

29. **Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor**
290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare (P)
2907. Ajustări pentru deprecierea fondului comercial (P)
2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale (P)
291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri (P)
2912. Ajustări pentru deprecierea construcțiilor (P)
2913. Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor (P)
2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)
293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție
2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție (P)
2933. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție (P)

296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (P)
    2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)
    2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare (P)
    2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)
    2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entitățile afiliate (P)
    2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor legate de interesele de participare (P)
    2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)
    2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate (P)

## III.1. ***Contabilitatea imobilizărilor necorporale***

Imobilizările necorporale sunt reprezentate de activele identificabile nonmonetar, fără formă materială concretă, deținute în vederea utilizării, în scopul închirierii acestora terților etc. Într-o altă exprimare, imobilizările necorporale sunt acele valori economice de investiții, fără formă materială concretă, înregistrate ca atare, după îndeplinirea celor trei condiții impuse pentru recunoaşterea lor, şi anume:

– identificabilitatea;
– controlul;
– beneficiile economice viitoare.

Identificabilitatea reprezintă condiția ce presupune ca imobilizarea necorporală să fie identificabilă clar față de fondul comercial, adică să poată fi vândută, închiriată, schimbată sau societatea să se poată lipsi de beneficiile economice viitoare ce pot fi atribuite imobilizării necorporale, fără ca să se lipsească de beneficiile economice viitoare ce apar ca rezultat al utilizării altor active ce sunt utilizate în cadrul aceleiaşi activități aducătoare de venituri.

Controlul asupra imobilizării necorporale presupune:

a) obținerea de către societate a unor beneficii economice viitoare din utilizarea sa;

b) restricționarea accesului altor persoane fizice/juridice la beneficiile respective.

Beneficiile economice viitoare se concretizează fie în venituri rezultate ca urmare a vânzării produselor ori serviciilor, fie ca urmare a unor reduceri de cost.

În baza standardelor internaționale de contabilitate imobilizările necorporale sunt recunoscute numai dacă îndeplinesc cumulativ condițiile:

– se estimează că beneficiile economice viitoare atribuibile imobilizării necorporale vor fi obținute de societate;

– costul imobilizării necorporale poate fi evaluat în mod concret.

Evaluarea imobilizărilor necorporale are în vedere următoarele momente:

a) evaluarea la intrare;

b) evaluarea la inventar;

c) evaluarea la data încheierii exercițiului financiar (la bilanț);

d) evaluarea la data ieşirii din patrimoniu.

a) Evaluarea la intrare are în vedere modul în care sunt înregistrate în contabilitate imobilizările necorporale la data intrării acestora în patrimoniul unei societăți.

Evidența contabilă a imobilizărilor necorporale se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 20, „Imobilizări necorporale", care include mai multe conturi sintetice de gradul I. Conturile de concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, alte drepturi şi valori asimilate, respectiv, fond comercial sunt structurate în două conturi sintetice de gradul II.

Toate conturile evidențiate cu ajutorul conturilor din grupa 20 „Imobilizări necorporale" sunt conturi de activ. Acestea se debitează cu valoarea imobilizărilor necorporale intrate şi se creditează cu valoarea imobilizărilor necorporale amortizate sau neamortizate la scoaterea din gestiune a acestor imobilizări, prin vânzare sau atunci când ele nu mai aduc beneficii economice viitoare. Soldul debitor al conturilor reprezintă valoarea imobilizărilor necorporale existente.

Intrarea în patrimoniul unei societăți a imobilizărilor necorporale se realizează prin următoarele căi:

– achiziții separate de active necorporale: costul imobilizărilor necorporale este reprezentat de prețul de cumpărare al acestora, de taxele şi impozitele nerecuperabile, precum şi de orice cheltuială necesară pregătirii acestora pentru folosire (sconturile comerciale şi rabaturile sunt excluse);

– achiziții în combinări de întreprinderi: costul imobilizărilor necorporale este dat de valoarea sa justă la data achiziției (dacă nu poate fi stabilit prețul de vânzare curent sau nu poate fi luat în calcul prețul celei mai recente tranzacții similare, valoarea justă este reprezentată de suma pe care societatea ar trebui să o plătească pentru imobilizarea necorporală, la data achiziției, într-o tranzacție între părți neafine);

– achiziții prin intermediul subvențiilor bugetare: costul imobilizării necorporale este reprezentat fie la valoarea sa justă, fie la valoarea nominală la care se adaugă cheltuielile efectuate cu pregătirea imobilizării, în vederea utilizării sale;

– schimburi de imobilizări necorporale: costul imobilizării necorporale primite este dat de valoarea justă a imobilizării necorporale sau a unui alt activ cedat la schimb, corectată cu valoarea oricărui numerar sau echivalent de numerar transferat;

– imobilizări necorporale produse în cadrul societății prin resurse proprii. În vederea precizării dacă imobilizarea necorporală este sau nu recunoscută, procesul de obținere a acesteia este împărțit în două faze. Dacă imobilizarea necorporală este obținută din faza de cercetare, aceasta nu este recunoscută, deoarece nu pot fi evaluate beneficiile economice viitoare. Rezultă că toate costurile generate de obținerea imobilizării necorporale conduc la creşterea cheltuielilor societății.

Imobilizarea necorporală provenită din faza de dezvoltare este recunoscută dacă îndeplineşte o serie de condiții, precum: finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie generatoare de beneficii economice viitoare, evaluarea corectă a cheltuielilor efectuate etc. Costul unei imobilizări necorporale realizate prin resurse proprii este reprezentat de cheltuielile cu materialele şi serviciile consumate, respectiv folosite pentru producerea sa, de salariile personalului implicat în activitatea producției, generatoare a imobilizării respective, precum şi de orice alte cheltuieli ce pot fi atribuibile generării imobilizării necorporale. Acest cost este recunoscut de la data când imobilizarea necorporală întruneşte condițiile de recunoaştere;

– cheltuielile de constituire ocazionate de înființarea societății ce includ costurile de secretariat, costurile juridice, cheltuielile cu activitățile promoționale şi de publicitate etc., cu condiția recunoaşterii acestora;

– aporturi în natură la capitalul social; costul este dat de valoarea justă a imobilizării necorporale aportate:

– intrări cu titlu gratuit (prin donație); costul este dat, de asemenea, de valoarea justă a imobilizării necorporale aportate.

*Exemplu*: O societate achiziționează separat un program informatic, valoarea contabilă de intrare fiind reprezentată de prețul de cumpărare 2.000 RON.

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 404 | 2.380 RON |
| | | Furnizori de imobilizări | 2.000 RON |
| 208 | | | |
| Alte imobilizări necorporale | | | |
| 4426 | | | 380RON |
| TVA deductibilă | | | |

*Exemplu:* O societate achiziționează prin schimb o licență. Societatea cedează un program informatic şi achită în plus suma de 400 RON. Valoarea justă a programului informatic cedat 2.500 RON.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 205 | = | % | 2.900 RON |
| Concesiuni, brevete, | | 208 | 2.500 RON |
| licențe, mărci comerciale | | Alte imobilizări | |
| şi alte drepturi şi valori | | necorporale | |
| asimilate achiziționate | | | |
| | | 512 | 400 RON |
| | | Conturi curente la bănci | |

*Exemplu:* O societate efectuează în decursul anului N următoarele cheltuieli:

- în perioada 01.01.N – 30.09.N
  - cheltuieli cu materialele 6.000 RON
  - cheltuieli cu salariile 2.000 RON
  - cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale 1.000 RON
- în perioada 01.10.N – 31.12.N
  - cheltuieli cu materialele 2.000 RON
  - cheltuieli cu salariile 1.800 RON
  - cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor necorporale 700 RON

Cheltuielile au fost efectuate pentru implementarea unui nou produs în producție. Societatea demonstrează la 01.10.N că procesul de producție întruneşte criteriul de recunoaştere ca imobilizare necorporală.

Deoarece criteriile de recunoaştere au fost întrunite în data de 01.10.N, cheltuielile efectuate în perioada 01.01.N-30.09.N nu sunt incluse în costul cheltuielilor de dezvoltare recunoscute în bilanț. Sunt incluse în acest cost cheltuielile efectuate în perioada 01.10.N-31.12.N, şi anume suma totalizatoare de 4.500 RON.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 203 | = | 721 | 4.500 RON |
| Cheltuieli de dezvoltare | | Venituri din producția de | |
| | | imobilizări necorporale | |

*Exemplu:* O societate înregistrează cheltuielile de constituire reprezentate de costurile de secretariat şi de cele juridice de înfiinţare a sa ca entitate patrimonială în sumă de 1.000 RON. Totodată, înregistrează aportul în natură la capitalul social în sumă de 3.000 RON constând într-un program informatic.

1. Înregistrarea cheltuielilor de constituire

| | | | |
|---|---|---|---|
| 201 | = | 512 | 1.000 RON |
| Cheltuieli de constituire | | Costuri curente la bănci | |

2. Înregistrarea aportului în natură

| | | | |
|---|---|---|---|
| 208 | = | 456 | 3.000 RON |
| Alte imobilizări necorporale | | Decontări cu asociaţii privind capitalul | |

Unele active necorporale se regăsesc pe sau în suporturi fizice. Pentru a trata un activ ce conţine atât elemente corporale, cât şi elemente necorporale, ca activ corporal sau ca activ necorporal, se impune determinarea gradului de semnificaţie a elementelor cuprinse. Rezultă:

- dacă gradul de semnificaţie a elementelor corporale este superior gradului de semnificaţie a elementelor necorporale, activul este tratat ca activ corporal;
- în caz contrar, activul este tratat ca activ necorporal.

Imobilizările necorporale sunt supuse amortizării. Prin amortizare se înţelege alocarea sistematică a costului unui activ (sau altă sumă substituită costului) de-a lungul perioadei de timp de utilizare a imobilizării necorporale, mai puţin valoarea sa reziduală (suma netă pe care societatea se aşteaptă s-o obţină la sfârşitul perioadei de viaţă utile a imobilizării necorporale, după deducerea cheltuielilor pentru vânzare a acesteia).

Evidenţa contabilă a amortizării imobilizărilor necorporale se ţine cu ajutorul conturilor de pasiv din grupa 28 „Amortizări privind imobilizările", cont sintetic de gradul I, 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale". Acest din urmă cont este structurat în mai multe conturi sintetice de gradul II. Conturile de evidenţă a amortizării imobilizărilor necorporale se creditează cu valoarea amortizării imobilizărilor necorporale şi se debitează cu amortizarea aferentă imobilizărilor vândute sau scoase din activ.

Corespondenţa dintre conturile de evidenţă a imobilizărilor necorporale şi conturile de amortizare a acestora se poate prezenta astfel:

| **Conturi de evidenţă imobilizări necorporale** | | **Conturi de evidenţă amortizarea imobilizărilor** | |
|---|---|---|---|
| Simbol cont | Denumire cont | Simbol cont | Denumire cont |
| 201 | Cheltuieli de constituire | 2801 | Amortizarea cheltuielilor de constituire |
| 203 | Cheltuieli de dezvoltare | 2803 | Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare |
| 205 | Concesiuni, brevete, licenţe, mărci de fabrică, drepturi şi active similare | 2805 | Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor de fabrică, drepturilor şi activelor similare |
| 207 | Fond comercial | 2807 | Amortizarea fondului comercial |
| 208 | Alte imobilizări necorporale | 2808 | Amortizarea altor imobilizări necorporale |

Standardele internaționale de contabilitate prevăd ca o imobilizare necorporală să fie amortizată pe perioada duratei de viață cel mai bine estimată, presupunând, totodată, că este puțin probabil ca durata de viață (perioada de-a lungul căreia societatea se așteaptă să utilizeze imobilizarea necorporală) a unei imobilizări necorporale să fie mai mare de 20 de ani.

În situația în care se estimează că durata de viață a unei imobilizări este mai mare de 20 de ani, amortizarea se va calcula pe durata de viață estimată, indiferent de numărul de ani. Perioada de amortizare este revizuibilă la finele fiecărui exercițiu financiar.

*Exemplu:* O societate cumpără licența aferentă unui program informatic, respectiv dreptul de a vinde acest program, pe o perioadă de 5 ani. Costul de achiziție este de 5.000 RON. La finele celui de-al doilea an se estimează că durata de viață a dreptului achiziționat nu este de 5 ani, ci doar de 4 ani.

1. Achiziționarea licenței

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 404<br>Furnizori de imobilizări | 5.950 RON |
| 205<br>Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare | | | 5.000 RON |
| 4426<br>TVA deductibilă | | | 950 RON |

2. Calcularea şi înregistrarea amortizării în primii doi ani

- amortizarea anuală = $\frac{5000}{5 \text{ ani}}$ RON = 1.000 RON
- înregistrarea contabilă este identică în cei doi ani, şi anume:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811<br>Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | = | 2805<br>Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare | 1.000 RON |

3. Stabilirea valorii rămase şi a perioadei de amortizare, după revizuire

- valoare rămasă = 5.000 RON – 2.000 RON = 3.000 RON
- perioada de amortizare, după revizuire = 3 ani – 1 an = 2 ani

4. Calcularea şi înregistrarea amortizării în anii 3 şi 4

- amortizarea anuală = $\frac{3.000}{2 \text{ ani}}$ RON = 1.500 RON
- înregistrarea contabilă este identică în cei doi ani, şi anume:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811<br>Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | = | 2805<br>Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare | 1.500 RON |

Metodele de amortizare care se utilizează în țara noastră sunt următoarele:

a) metoda amortizării lineare;

b) metoda amortizării degresive;

c) metoda amortizării accelerate.

Amortizarea programelor informatice se realizează folosind metoda amortizării lineare.

Amortizarea brevetelor de investiţii, drepturilor de autor, licenţelor, mărcilor de comerţ şi de fabrică, precum şi a altor valori asimilate se va face pe durata contractului sau pe perioada de utilizare, după caz, utilizând metoda de amortizare lineară.

Brevetele de invenţii pot fi amortizate utilizând oricare dintre metodele de amortizare prezentate anterior

a) **Metoda amortizării lineare** presupune includerea uniformă a valorii amortizabile (costului imobilizării necorporale) în cheltuielile de exploatare, sumele fiind stabilite proporțional cu durata de viață utilă a imobilizării necorporale.

Utilizarea acestei metode presupune calcularea cotei anuale de amortizare:

$$C_A = \frac{100}{\text{Durata de viață utilă (în ani)}} (\%),$$

unde $C_A$ reprezintă cota anuală de amortizare. Aceasta se exprimă procentual.

*Exemplu*: Se amortizează un program informatic ce are o valoare de intrare de 5.000 RON pe parcursul duratei de viață utile de 3 ani prin metoda amortizării lineare.

1. Calcularea cotei anuale de amortizare

$$C_A = \frac{100}{3 \text{ ani}} (\%) = 33{,}33\%$$

2. Calcularea şi înregistrarea amortizării aferente primului an (aceasta corespunde şi următorilor 2 ani).

Amortizarea anuală = valoarea de intrare × $C_A$ = 5.000 RON × 33,33% = 1.666,50 RON.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811<br>Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | = | 2808<br>Amortizarea altor imobilizări necorporale | 1666,50 RON |

b) **Metoda amortizării degresive** presupune includerea în cursul primelor exerciții financiare a utilizare a imobilizărilor necorporale a unei amortizări mărite, urmând ca, de la un anumit moment, amortizarea să se determine prin utilizarea metodei de amortizare lineare.

Amortizarea degresivă constă în multiplicarea cotei de amortizare cu unul din următorii coeficienți:

1,5 – dacă durata de viață utilă a imobilizării necorporale este cuprinsă între 2-5 ani inclusiv;

2,0 – dacă durata de viață utilă a imobilizării necorporale este cuprinsă între 5-10 ani inclusiv;

2,5 – dacă durata de viață utilă a imobilizării necorporale este mai mare de 10 ani.

Determinarea amortizării degresive presupune parcurgerea următoarelor etape:

1) calcularea cotei de amortizare anuale:

$$C_A = \frac{100}{\text{Durata de viață utilă (în ani)}} (\%)$$

2) încadrarea duratei de viață utilă a imobilizării necorporale în intervalele prezentate anterior şi stabilirea coeficientului de multiplicare;

3) aplicarea coeficientului de multiplicare corespunzător la cota de amortizare anuală;

4) aplicarea cotei de amortizare rezultate, la valoarea rămasă până în anul în care amortizarea anuală este mai mică sau egală decât cu amortizarea anuală lineară, calculată pentru durata de viață utilă rămasă;

5) calcularea amortizării prin metoda lineară începând cu anul în care se realizează condiția prezentată anterior, până la amortizarea integrală a imobilizării necorporale.

*Exemplu:* Se amortizează un brevet de invenție, ce are o valoare contabilă la intrare de 80.000.000 RON, prin metoda de amortizare degresivă. Durata de viață utilă este de 8 ani.

1) calcularea cotei de amortizare anuală

$$C_A = \frac{100}{8 \text{ ani}} (\%) = 12{,}5\%$$

2) durata de viață utilă a imobilizării necorporale se încadrează în intervalul 5-10 ani inclusiv; rezultă coeficientul de multiplicare = 2,0.

3) aplicarea coeficientului de multiplicare la cota de amortizare anuală

$$12{,}5\% \times 2{,}0 = 25\%$$

4/5. Calcularea amortizării

| Anul | Calcul amortizare | Amortizare degresivă | Valoare rămasă |
|---|---|---|---|
| 1. | 80.000.000 × 25% | 20.000.000 | 60.000.000 |
| 2. | 60.000.000 × 25% | 15.000.000 | 45.000.000 |
| 3. | 45.000.000 × 25% | 11.250.000 | 33.750.000 |
| 4. | 33.750.000 × 25% | 8.437.000 | 25.312.500 |
| 5. | 25.312.500 × 25% = 25.312.500 : 4 | 6.328.125 | 18.984.375 |
| 6. | | 6.328.125 | 12.656.250 |
| 7. | | 6.328.125 | 6.328.125 |
| 8. | | 6.328.125 | – |

Începând cu anul 5, când se constată îndeplinirea condiției 25.312.500 × 25% ≤ 25.312.500 : 4 (în cazul nostru este egalitate) şi are loc schimbarea de metodă de amortizare.

Înregistrările contabile cu amortizarea imobilizării necorporale impun folosirea aceleiaşi formule, diferența fiind reprezentată de sumele incluse pe cheltuieli, respectiv în conturile de amortizare, acestea fiind sumele prezentate pe coloana „Amortizare degresivă".

Pentru primul an, înregistrarea amortizării presupune următoarea formulă contabilă:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811 | = | 2805 | 20.000.000 RON |
| Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | | Amortizarea concesiunilor brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare | |

c) **Metoda amortizării accelerate** presupune includerea pe cheltuieli cu amortizarea, în primul an de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale a unei amortizări de până la 50%, inclusiv din valoarea de intrare. Ulterior, se va aplica metoda amortizării lineare. Folosirea acestei metode presupune acceptul organelor fiscale.

*Exemplu:* Se amortizează un brevet de invenţie, a cărui valoare de intrare este de 40.000 RON, prin metoda amortizării accelerate. Durata de viaţă utilă este de 5 ani; în primul an de viaţă utilă se include pe cheltuieli 40% din valoarea valoarea brevetului de invenţie.

1. Calcularea şi înregistrarea amortizării aferente primului an:

Amortizarea = 40.000 RON × 40% = 16.000 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811 | = | 2805 | 16.000 RON |
| Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | | Amortizarea concesiunilor brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare | |

2. Determinarea valorii rămase de amortizat

Vr = 40.000 RON – 16.000 RON = 24.000 RON

3. Calcularea şi înregistrarea amortizării aferente anilor de viaţă utili rămaşi

- $C_A = \frac{100}{4 \text{ ani}}$ (%) = 25%
- Amortizare anuală = 24.000 lei × 25% = 6.000 lei

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811 | = | 2805 | 6.000 RON |
| Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | | Amortizarea concesiunilor brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare | |

Similar, se înregistrează amortizarea brevetului de invenţie pentru fiecare din anii rămaşi.

Ajustările pentru deprecierea imobilizărilor necorporale se constituie în situaţia în care se constată o pierdere de valoare, cu caracter reversibil, pentru orice imobilizare necorporală, mai puţin cheltuielile de constituire.

Evidenţa contabilă a provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale se ţine cu ajutorul conturilor de pasiv din grupa 29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor", cont sintetic de gradul I 290 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale".

Constituirea ajustărilor pentru depreciere este consecinţa aplicării principiului prudenţei, care presupune contabilizarea oricărei pierderi probabile. În urma comparării valorii de inventar cu valoarea de intrare a imobilizărilor necorporale, în cazul în care se constată că valoarea de inventar este mai mică, pentru pierderea de valoare (atunci când se stabileşte că aceasta are un caracter reversibil) se constituie un provizion.

Corespondența dintre conturile de evidență a imobilizărilor necorporale şi conturile de evidență a ajustărilor pentru depreciere constatate se prezintă astfel:

| **Conturi de evidență imobilizări necorporale** | | **Conturi de evidență provizioane** | |
|---|---|---|---|
| Simbol cont | Denumire cont | Simbol cont | Denumire cont |
| 201 | Cheltuieli de constituire | - | - |
| 203 | Cheltuieli de dezvoltare | 2903 | Ajustări pentru cheltuieli de dezvoltare |
| 205 | Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, alte drepturi şi valori similare | 2905 | Ajustări pentru concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, alte drepturi şi valori similare |
| 207 | Fond comercial | 2907 | Ajustări pentru fondul comercial |
| 208 | Alte imobilizări necorporale | 2908 | Ajustări pentru alte imobilizări necorporale |

Conturile de ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale se creditează cu sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere şi se debitează cu sumele ce reprezintă diminuări sau anulări de ajustări.

Ajustările pentru depreciere se constituie, de regulă, la finele unui exercițiu financiar. Ele, după constituire, sunt supuse analizării şi regularizării astfel:

- prin debitul contului de cheltuieli, în cazul majorării ajustări;
- prin creditul contului de venituri, când ajustarea trebuie diminuată sau anulată, respectiv când acesta devine parțial sau total fără obiect.

*Exemplul 1:* Se înregistrează o ajustare pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare în sumă de 10.000 RON.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6813<br>Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor | = | 2903<br>Ajustări pentru cheltuieli de dezvoltare | 10.000 RON |

*Exemplul 2:* La finele exercițiului financiar următor, se constată o apreciere a cheltuielilor de dezvoltare în procent de 50%.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2903<br>Ajustări pentru cheltuieli de dezvoltare | = | 7813<br>Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor | 5.000 lei<br>(10.000 lei × 50%) |

Scoaterea din gestiunea unei societăți a imobilizărilor necorporale se realizează prin înstrăinare (prin vânzare, prin punerea la dispoziția unui terț cu titlu gratuit, prin schimb etc.) sau atunci când nu se mai aşteaptă obținerea unui beneficiu economic viitor din folosința sau înstrăinarea lor ulterioară.

*Exemplul 1:* O societate comercială scoate din uz un program informatic, a cărui valoare contabilă este de 15.000 RON. Amortizarea înregistrată este de:

a) 15.000 RON
b) 13.000 RON

a) contabilizarea scoaterii din evidență a programului informatic în cazul a)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2808<br>Amortizarea altor imobilizări necorporale | = | 208<br>Alte imobilizări necorporale | 15.000 RON |

b) contabilizarea scoaterii din evidență a programului informatic în cazul b)

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | | | |
| 2808<br>Amortizarea altor imobilizări necorporale | = | 208<br>Alte imobilizări necorporale | 15.000 RON<br>13.000 RON |
| 6583<br>Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital | | | 2.000 RON |

*Exemplul 2:* O societatea comercială vinde un studiu de dezvoltare, a cărui valoare contabilă este de 10.000 RON. Amortizarea cumulată la data vânzării 2.000 RON. La aceeaşi dată societatea avea înregistrată o ajustarea pentru depreciere de 1.000 RON. Preţul de vânzare este de 9.000 RON. TVA 19%.

1. Vânzarea studiului de dezvoltare

| | | | |
|---|---|---|---|
| 461<br>Debitori diverşi | = | %<br>7583<br>Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital | 10.710 RON<br>9.000 RON |
| | | 4427<br>TVA colectată | 1.710 RON |

2. Scoaterea din evidență a studiului de dezvoltare vândut

| | | | |
|---|---|---|---|
| %<br>2803<br>Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare | = | 203<br>Cheltuieli de dezvoltare | 10.000 RON<br>2.000 RON |
| 6583<br>Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital | | | 8.000 RON |

3. Anularea provizionului constituit anterior

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2903<br>Provizioane pentru cheltuieli de dezvoltare | = | 7813<br>Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor | 1.000 RON |

## III.2. ***Contabilitatea imobilizărilor corporale***

Imobilizările corporale sunt bunurile şi valorile economice deţinute de o societate pentru a fi utilizate în activităţile productive, pentru a fi închiriate terţilor şi care pot fi folosibile pe parcursul a mai multor exerciţii financiare.

Imobilizările corporale cuprind terenurile şi amenajările de terenuri, pe de o parte, şi mijloacele fixe, pe de altă parte.

Terenurile şi mijloacele fixe sunt recunoscute ca imobilizări corporale, dacă este posibilă generarea către societate de beneficii economice viitoare aferente lor şi dacă costul acestora poate fi evaluat în mod credibil.

În situaţia în care o societate achiziţionează terenuri şi mijloace fixe în scopul de a spori gradul de protecţie a mediului, ele pot fi înregistrate ca imobilizări corporale, chiar dacă nu se obţin în mod direct beneficii economice viitoare. Aceasta, întrucât se consideră că imobilizările corporale respective contribuie direct la obţinerea beneficiilor economice viitoare de către alte active.

În categoria mijloacelor fixe se includ construcţiile, instalaţiile tehnice, mijloacele de transport, animalele, plantaţiile, mobilierul, aparatura birotică, echipamentele de protecţie a valorilor umane şi materiale etc.

Evidenţa contabilă a terenurilor şi amenajărilor acestora se ţine cu ajutorul contului de activ 211 „Terenuri şi amenajări de terenuri", de către două conturi de gradul II, conturi ce reflectă separat terenurile, respectiv amenajările de terenuri.

Contul „Terenuri şi amenajări de terenuri" se debitează cu valoarea terenurilor achiziţionate, a celor reprezentând aport la capital sau rezultate din schimb de active cu valoarea terenurilor primite cu titlu gratuit, precum şi cu valoarea la cost de producţie a amenajărilor de terenuri realizate de societate. Se creditează cu valoarea terenurilor cedate amortizate, cu valoarea terenurilor aportate, retrase etc.

Potrivit legislaţiei româneşti, prin mijloc fix se înţelege obiectul singular sau complexul de obiecte ce se utilizează ca un întreg, care îndeplineşte cumulativ condiţiile de a avea o valoare mai mare decât limita stabilită de lege, o durată normală de utilizare mai mare de un an şi îndeplineşte criteriile de recunoaştere ca imobilizare corporală.

Contabilitatea analitică a mijloacelor fixe se ţine pe fiecare obiect de evidenţă. Evidenţa existenţei şi mişcării mijloacelor fixe se ţine cu ajutorul conturilor:

212 – „Construcţii";

213 – „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii";

214 – „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor materiale şi umane şi alte active corporale."

Aceste conturi au funcţie contabilă de activ: se debitează cu valoarea mijloacelor fixe achiziţionate, realizate din producţie proprie, primite cu titlu gratuit, ca aport la capitalul social, obţinute prin schimb de active, precum şi cu valoarea cheltuielilor ulterioare aferente mijloacelor fixe recunoscută ca imobilizare corporală; se creditează cu valoarea mijloacelor fixe cedate sau scoase din activ pe orice cale.

La intrarea în patrimoniu terenurile şi amenajările de terenuri, respectiv mijloacele fixe sunt evaluate şi înregistrate la valoarea de intrare prin care se înţelege:

- costul de achiziţie pentru terenurile şi mijloacele fixe achiziţionate cu titlu oneros. Acest cost este reprezentat de preţul de cumpărare, taxele vamale, taxele nerecuperabile şi de toate cheltuielile efectuate pentru punerea în funcţiune a imobilizării corporale;

- costul de producţie pentru mijloacele fixe produse de societate. Cheltuielile reprezentând rebuturi, manoperă sau alte resurse peste limitele considerate normale nu sunt incluse în costul de producţie; costul de producţie cuprinde cheltuielile cu consumul bunurilor necesare realizării mijloacelor fixe, salariile personalului angajat în producerea lor, alte cheltuieli;

- valoarea justă a imobilizării corporale achiziţionate prin schimbul total sau parţial cu alt activ. Aceasta este reprezentată de valoarea justă a activului cedat,

valoare care este corectată cu valoarea eventualei sume transferate în numerar sau echivalent numerar;

- valoarea actuală sau valoarea de aport pentru acele mijloace fixe intrate în patrimoniu cu titlu gratuit sau ca aport la capitalul social;
- valoarea rezultată în urma reevaluării imobilizărilor corporale.

În cazul terenurilor şi clădirilor, valoarea reevaluată este reprezentată de valoarea lor de piaţă, valoare stabilită de evaluatori autorizaţi. În cazul mijloacelor fixe, valoarea reevaluată este reprezentată, de asemenea, de valoarea lor de piaţă sau de costul de înlocuire, mai puţin amortizarea corespunzătoare. Dacă un element de natura imobilizărilor corporale este reevaluat, vor fi evaluate obligatoriu toate elementele ce se cuprind în clasa din care face parte acel element.

Imobilizările corporale pot încorpora în valoarea lor iniţială toate acele cheltuieli efectuate ulterior, cheltuieli ce se estimează că vor conduce la obţinerea de beneficii economice suplimentare, faţă de performanţele iniţiale ale imobilizărilor corporale respective.

Potrivit standardelor de contabilitate, în costul iniţial al mijloacelor fixe se includ şi costurile estimate pentru demontarea şi mutarea acestora, respectiv costurile de restaurare la finele duratei de viaţă a acestora.

*Exemplul 1:* O societate comercială achiziţionează aparatură birotică, al cărei preţ de cumpărare este de 12.500 RON, TVA 19%. Totodată, societatea estimează că la finele duratei de viaţă a aparaturii birotice costurile de demontare şi mutare a acesteia vor reprezenta 500 RON.

Înregistrarea intrării aparaturii birotice în patrimoniul societăţii presupune următoarea formulă contabilă:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 15.375 RON | % | = | % | 15.375 RON |
| 13.000 RON | 214<br>Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor materiale şi umane şi alte active corporale | | 404<br>Furnizori de imobilizări | 14.875 RON |
| 2.375 RON | 4426<br>TVA deductibilă | | 1513<br>Provizioane pentru dezafectare, imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea | 500RON |

Se observă că valoarea de intrare a activului achiziţionat este formată din:

| | |
|---|---|
| – preţul de cumpărare | 12.500 RON |
| – costurile de demontare şi mutare pentru care se constituie un provizion | 500 RON |
| Total | 13.000 RON |

*Exemplul 2:* Societatea efectuează lucrări de modernizare la aparatura birotică achiziţionată, în regie proprie, costul acestora fiind de 2.000 RON. TVA este deductibilă în proporţie de 60%. În urma acestor lucrări, se apreciază că performanţele aparaturii birotice cresc, estimându-se obţinerea de beneficii economice suplimentare.

Având în vedere că valoarea de 2.000 RON lei este recunoscută, înregistrarea contabilă ce se va efectua este următoarea:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 214<br>Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor materiale şi umane şi alte active corporale | = | 722<br>Venituri din producția de imobilizări corporale | 2.000 RON |

În acelaşi timp, se vor efectua şi înregistrările contabile următoare:

a) înregistrarea TVA

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4426<br>TVA deductibilă | = | 4427<br>TVA colectată | 360 RON |

b) creşterea valorii aparaturii birotice cu partea nedeductibilă a TVA

| | | | |
|---|---|---|---|
| 214<br>Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor materiale şi umane şi alte active necorporale | = | 4426<br>TVA deductibilă | 144 RON |

Această operațiune de modernizare este asimilată intrării de imobilizări din producția proprie. Potrivit reglementărilor privind taxa pe valoarea adăugată, producția de imobilizări reprezintă o livrare a societății pentru sine şi, de regulă, această livrare este pasibilă de TVA.

Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată exigibilă şi deductibilă presupune înregistrarea contabilă:

| | | |
|---|---|---|
| 4426<br>TVA deductibilă | = | 4427<br>TVA colectată |

Înregistrarea părții nedeductibile presupune includerea acesteia în costul imobilizării respective

| | | |
|---|---|---|
| 21<br>Imobilizări corporale | = | 4426<br>TVA deductibilă |

*Exemplul 3:* Societatea înregistrează intrarea unui teren ca aport în natură, valoarea de intrare fiind evaluată la 10.000 RON. Pentru acest aport au fost emise 5.000 de acțiuni. Prețul de emisiune: 2 RON/acțiune; valoarea nominală a unei acțiuni: 1,9 RON.

Această înregistrare conduce la concretizarea promisiunii asociatului societății şi presupune următoarele înregistrări contabile:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2111<br>Terenuri | = | 456<br>Decontări cu asociații privind capitalul | 10.000 RON |
| | | Concomitent, | |
| 1011<br>Capital subscris | = | 1012<br>Capital subscris vărsat | 9.500 RON<br>(5.000 acțiuni × 1,9 RON/acțiune) |

Diferența de 500 RON până la valoarea aportului este reprezentată de prima de aport, înregistrată în contabilitate cu ocazia subscrierii aportului şi materializată mai apoi cu ocazia efectuării vărsământului.

*Exemplul 4.* Societatea înregistrează:

- un utilaj primit cu titlu gratuit, valoarea de utilitate fiind stabilită la 2.000 RON;
- un calculator depistat ca plus de inventar în valoare de 2.500 RON.

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 131<br>Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții | 4.500 RON |
| 2131<br>Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru) | | | 2.000 RON |
| 214<br>Mobilier, aparatură birotică, echipament, protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale | | | 2.500 RON |

*Exemplul 5.* O societate achiziționează un utilaj din import, prețul fiind de 10.000 USD. La data efectuării livrării şi facturării (01.02.N), dată ce coincide cu vămuirea şi plata taxei vamale (10%) şi a TVA (19%) cursul de schimb era de 3,01 RON/USD. Operațiile legate de transport sunt efectuate de o societate specializată în astfel de operațiuni şi generează cheltuieli în valoare de 1.000 RON.

Societatea achită contravaloarea utilajului achiziționat în data de 15.04.N, cursul de schimb fiind de 3,02 RON/USD.

1. Înregistrarea facturii corespunzătoare achiziției utilajului (01.02.11).

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2131<br>Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru) | = | 404<br>Furnizori de imobilizări | 30.100 RON<br>(10.000 USD × 3,01 ROL/USD) |

2. Determinarea taxei vamale, a TVA şi contabilizarea acestora (01.02.N.).

- valoarea în vamă = 30.100 RON
- taxa vamală = 301.000.000 × 10% = 3.010 RON
- baza de impozitare pentru determinarea TVA = 30.100 RON + 3.010 RON = 33.110 RON.
- TVA deductibilă = 33.110 RON × 19% = 6.290,90 RON

Taxa vamală fiind o cheltuială nerecuperabilă, va fi inclusă în costul de achiziție al utilajului.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2131<br>Echipamente tehnologice (maşini, utilaje, instalații de lucru) | = | 446<br>Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate | 3.010 RON |

TVA aferentă bunurilor de import se achită de societatea cumpărătoare o dată cu plata taxei vamale.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4426<br>TVA deductibilă | = | 512<br>Conturi curente la bănci | 6.290,90 RON |

Plata taxei vamale:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 446 | = | 512 | 3.010 RON |
| Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate | | Conturi curente la bănci | |

3. Înregistrarea facturii primite de la societatea transportoare (cheltuielile de transport sunt incluse, de asemenea, în costul utilajului achiziționat):

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 404 | 1.190 RON |
| 2131 | | Furnizori de imobilizări | 1.000 RON |
| Echipamente tehnologice (maşini, utilaje, instalații de lucru) | | | |
| 4426 | | | 1900 RON |
| TVA deductibilă | | | |

4. Efectuarea plății către societatea transportoare

| | | | |
|---|---|---|---|
| 404 | = | 512 | 1.190 RON |
| Furnizori de imobilizări | | Conturi curente la bănci | |

5. Efectuarea plății către furnizorul extern (15.04.11)

Suma care va fi plătită furnizorului extern = 10.000 USD × 3,02 RON/USD = 30.200 RON.

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 512 | 30.200 RON |
| 404 | | | 30.100 RON |
| Furnizori de imobilizări | | Conturi curente la bănci | |
| 665 | | | 100 RON |
| Cheltuieli din diferențe de curs valutar | | | |

Imobilizările corporale sunt folosite, de regulă, pe parcursul întregii durate de viață utilă a acestora, aducând societății beneficii economice viitoare pe toată această durată; din această cauză, valoarea amortizabilă a imobilizărilor corporale este alocată sistematic, de-a lungul duratei de viață utilă a lor. Ca şi în cazul imobilizărilor necorporale, valoarea amortizabilă este dată de costul imobilizării necorporale (sau orice altă valoare substituită costului), mai puțin valoarea reziduală (aceasta este, de regulă, nesemnificativă şi, prin urmare, nu se ia în calcul).

La finele oricărui exercițiu financiar se impune revizuirea duratei de viață a imobilizărilor corporale: atunci când durata de viață ce este din nou estimată diferă de durata de viață estimată inițial, amortizarea imobilizărilor corporale se efectuează în funcție de noua estimare.

Evidența mijloacelor fixe are în vedere:

– cunoaşterea valorii de evidență a activelor fixe şi anume valoarea de intrare precum şi a programului lor de amortizare;

– înregistrarea corectă pe cheltuieli a amortizării lunare a activelor fixe;

– cunoaşterea detaliilor tehnice ale activelor fixe;

– cunoaşterea mişcării activelor fixe.

Întrarea mijloacelor fixe se realizează pe baza facturii de aprovizionare (pentru activele importate şi declarația vamală de import) sau pe baza procesului verbal de recepție finală.

Aceste documente stau la baza întocmirii procesului verbal de recepție a activelor fixe care poate fi proces verbal de recepție provizorie, de punere în funcțiune sau proces verbal de recepție finală.

Ulterior, pe baza proces verbal de recepție activele fixe sunt evidențiate în registrul numerelor de inventar. Astfel, fiecărui activ fix îi este ataşat un cod unic, în ordinea cronologică a intrării în patrimoniul unei societăți.

Odată cu alocarea codului din registrul numerelor de inventar se întocmeşte şi fişa mijlocului fix care cuprinde următoarele elemente:

– numărul de inventar;

– numărul documentului de intrare şi furnizorul;

– denumirea mijlocului fix şi descrierea acestuia;

– data la care mijlocul fix a fost dat în folosință, data amortizării complete şi data scoaterii din funcțiune;

– valoarea de inventar, durata de viață utilă, în luni, amortizarea lunară şi cota procentuală de amortizare etc.

Mişcarea activităților fixe în cadrul unei societăți comerciale presupune întocmirea bonului de mişcare al acestora.

Evidența contabilă a amortizării imobilizărilor corporale se ține cu ajutorul conturilor de pasiv din grupa 28 „Amortizări privind imobilizările", cont sintetic de gradul I 281, „Amortizări privind imobilizările corporale". Acest cont este împărțit în mai multe conturi sintetice de gradul II, conturi ce se creditează cu cheltuielile aferente amortizării imobilizărilor corporale şi se creditează cu valoarea amortizării imobilizărilor corporale vândute sau scoase din activ pe orice cale.

Corespondența dintre conturile de evidență a imobilizărilor corporale şi conturile de amortizare a acestora se poate prezenta astfel:

| **Conturi de evidență imobilizări corporale** | | **Conturi de evidență amortizare** | |
|---|---|---|---|
| Simbol cont | Denumire cont | Simbol cont | Denumire cont |
| 211 | Terenuri şi amenajări de terenuri | 2811 | Amortizarea amenajărilor de terenuri (terenurile nu se amortizează) |
| 212 | Construcții | 2812 | Amortizarea construcțiilor |
| 213 | Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații | 2813 | Amortizarea instalațiilor tehnice, mijloacele de transport, animalele şi plantațiile |
| 214 | Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale | 2814 | Amortizarea altor imobilizări corporale |

Amortizarea imobilizărilor corporale se realizează utilizând metodele de amortizare prezentate la imobilizările necorporale avându-se în vedere următoarele precizări:

– în cazul construcțiilor se utilizează metoda de amortizare liniară;

– în cazul echipamentelor tehnologice se utilizează metoda liniară, metoda degresivă sau metoda accelerată;

– în cazul altor imobilizări corporale, altele decât cele menționate mai sus, se poate utiliza metoda liniară sau metoda degresivă.

*Exemplul 1:* Se amortizează un utilaj prin metoda lineară, cunoscându-se următoarele elemente:

- valoarea de intrare - 5.000 RON
- durata de viață utilă - 5 ani
- la sfârșitul celui de-al treilea an, se consideră că durata de viață a utilajului este de doar 4 ani.

1. Determinarea amortizării aferente primului an:

$$C_A = \frac{100}{5\ ani}(\%) = 20\%$$

Amortizarea = Valoarea amortizabilă x$C_A$ = 5.000 RON×20% = 1.000 RON

2. Înregistrarea amortizării aferente primului an

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811 | = | 2813 | 1.000 RON |
| Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | | Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor | |

- pentru anii financiari 2 şi 3 înregistrările sunt similare celei de mai sus.

3. Revizuirea amortizării la finele celui de-al treilea an

- amortizarea calculată şi înregistrată în primii trei ani = 3.000 RON
- durata de viață rămasă = 1 an
- amortizarea aferentă anului rămas = valoarea amortizabilă – amortizarea calculată şi înregistrată = 5.000 RON – 3.000 RON = 2.000 RON

4. Înregistrarea amortizării aferente anului 4 (ultimul an de viață utilă al utilajului):

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811 | = | 2813 | 2.000 RON |
| Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | | Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor | |

*Exemplul 2:* Se amortizează un utilaj prin metoda degresivă, cunoscându-se următoarele date:

- valoarea de intrare: 120.000 RON
- durata de viață utilă – 5 ani

1. Calcularea cotei de amortizare anuală:

$$C_A = \frac{100}{5\ ani}(\%) = 20\%$$

2. Durata de viață se include în intervalul de timp 2-5 ani = coeficientul de multiplicare este 1,5.

3. Determinarea cotei de amortizare degresivă $CC_Ad$:

$$C_{Ad} = C_A \times 1,5 = 20\% \times 1,5 = 30\%$$

4. Calcularea amortizării aferente duratei de viață utile:

| Anul | Calcul amortizare | Amortizare degresivă | Valoarea rămasă |
|---|---|---|---|
| 1. | 120.000 × 30% | 36.000 | 84.000 |
| 2. | 84.000 × 30% | 25.200 | 58.800 |
| 3. | 58.800 × 30% < 58.800 : 3 | 19.600 | 39.200 |
| 4. | | 19.600 | 19.600 |
| 5. | | 19.600 | – |

Se observă că în anul al treilea:

valoarea rămasă × 30% < valoarea rămasă : 3 ani (anii rămaşi de viaţă utilă) adică,

17.640 < 19.600 lei

Rezultă că amortizarea utilajului, începând cu acest an, se va realiza utilizând metoda lineară.

An de an, societatea va efectua înregistrarea contabilă:

| 6811 | = | 2813 |
|---|---|---|
| Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | | Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor |

Sumele care se vor înregistra în conturile prezentate mai sus, sunt cele cuprinse în cadrul coloanei „Amortizare degresivă".

*Exemplul 3:* Se amortizează o construcţie prin metoda accelerată, cunoscând următoarele date:

– valoarea de intrare = 20.000 RON
– durata de viaţă utilă = 9 ani
– în primul an se amortizează 50% din valoarea construcţiei

1. Calcularea şi înregistrarea amortizării aferente primului an ($A_{mt}$):

$A_{mt}$ = 20.000 RON × 50% = 10.000 RON

| 6811 | = | 2812 | 10.000 RON |
|---|---|---|---|
| Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | | Amortizarea construcţiilor | |

2. Determinarea valorii amortizabile rămase:

Valoarea amortizabilă = 20.000 RON – 10.000 RON = 10.000 RON

3. Determinarea amortizării aferente anilor de viaţă utili rămaşi:

$$C_A = \frac{100}{8\ \text{ani}}(\%) = 12{,}5\%$$

Amortizarea anuală = 10.000 RON × 12,5% = 1.250 RON

4. Înregistrarea amortizării aferente anilor 2-9:

anual se va efectua înregistrarea contabilă:

| 6811 | = | 2812 | 1.250 RON |
|---|---|---|---|
| Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | | Amortizarea construcţiilor | |

Ajustările pentru deprecierea sau pierdere de valoare a imobilizărilor corporale se constituie pentru diferenţele constatate între valoarea de inventar a imobilizărilor corporale (mai mică) şi valoarea de intrare a aceloraşi elemente de imobilizări (mai mare). Imobilizările corporale, pentru care s-au constituit ajustări pentru depreciere (pentru pierderea de valoare cu caracter reversibil constatată) sunt menţinute în contabilitate la valoarea lor de intrare.

Evidența contabilă a ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor corporale se ține cu ajutorul conturilor de pasiv din grupa 29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor", cont sintetic de gradul I 291 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale"; acest din urmă cont este structurat în patru conturi sintetice de gradul II, conturi corespunzătoare conturilor de evidență a imobilizărilor corporale. Se creditează cu sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere şi se debitează cu acele sume corespunzătoare diminuărilor sau anulărilor de ajustări. Pentru ajustările constituite anterior, se impune la finele fiecărui exercițiu financiar analiza şi regularizarea lor; aceasta se realizează prin debitul contului de cheltuieli, în cazul majorării ajustării deja constituite sau prin creditul contului de venituri, atunci când ajustarea constituită se diminuează sau se anulează, deoarece acesta a devenit parțial sau total fără obiect.

Conturile de cheltuieli şi venituri corespunzătoare sunt următoarele:

6813 – cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor;

7813 – venituri din provizioane pentru ajustările imobilizărilor

*Exemplu*: O societate constituie pentru deprecierea reversibilă constatată la una din construcțiile sale un provizion în valoare de 2.000 RON. La finele exercițiului financiar următor, se consideră că necesarul de provizion este de doar 500 RON.

1. Înregistrarea constituirii provizionului:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6813<br>Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor | = | 2912<br>Ajustări pentru deprecierea construcțiilor | 2.000 RON |

2. Diminuarea provizionului constituit:

- valoarea provizionului constituit 2.000 RON
- valoarea necesară pentru provizion 500 RON
- valoarea provizionată de virat la venituri 1.500 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2912<br>Ajustări pentru deprecierea construcțiilor | = | 7813<br>Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor | 1.500 RON |

Scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale se realizează o dată cu cedarea şi casarea acestora, dar şi atunci când nu se mai aşteaptă obținerea nici unui beneficiu economic viitor din cedarea sau casarea lor.

*Exemplul 1:* O societate comercială casează un utilaj. Se cunosc următoarele elemente:

- valoarea contabilă de intrare 7.000 RON
- amortizarea înregistrată
  - a) 4.000 RON
  - b) 7.000 RON
- provizion pentru depreciere 200 RON
- provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea 1.000 RON

a) 1. scoaterea din gestiune a utilajului

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 2131<br>Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru) | 7.000 RON |
| 2813<br>Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor | | | 4.000 RON |
| 6583<br>Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital | | | 3.000 RON |

2) anularea ajustării pentru depreciere

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2913<br>Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor | = | 7813<br>Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor | 200 RON |
| 1513<br>Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea | | 7812<br>Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli | 1.000 RON |

b) – scoaterea din gestiune a utilajului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2813<br>Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor | = | 2131<br>Echipamente tehnologice (maşini, utilaje, instalaţii de lucru) | 7.000 RON |

– anularea ajustărilor existente se efectuează similar cazului a).

*Exemplul 2.* O societate comercială vinde un mijloc de transport care prezintă următoarele elemente:

- valoare contabilă de intrare 3.000 RON
- amortizare aferentă 3.000 RON
- preţ de vânzare 400 RON

1) Vânzarea mijlocului de transport

| | | | |
|---|---|---|---|
| 461<br>Debitori diverşi | = | %<br>7583<br>Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital | 476 RON<br>400 RON |
| | | 4427<br>TVA colectată | 76 RON |

2) Scoaterea din gestiune a mijlocului de transport

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2813 | = | 2133 | 3.000 RON |
| Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor | | Mijloace de transport | |

*Exemplul 3:* O societate comercială donează o construcție. Se cunosc datele:
- valoarea contabilă de intrare 4.000 RON
- amortizare aferentă 3.200 RON

Înregistrarea donației presupune formula contabilă:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 212 | 4.000 RON |
| 2812 | | Construcții | 3.200 RON |
| Amortizarea construcțiilor | | | |
| 6582 | | | 800 RON |
| Donații şi subvenții acordate | | | |

O categorie aparte în cadrul conturilor de imobilizări este reprezentată de imobilizările în curs. Evidența contabilă a imobilizărilor în curs se ține cu ajutorul conturilor de activ 231 „Imobilizări corporale în curs" şi 233 „Imobilizări necorporale în curs". Aceste conturi se debitează cu valoarea imobilizărilor corporale în curs realizate în regie proprie sau facturate de furnizori, cu valoarea aporturilor în natură (cazul imobilizărilor corporale în curs), respectiv cu valoarea imobilizărilor necorporale facturate de furnizori, cu valoarea imobilizărilor necorporale în curs realizate pentru nevoi proprii sau cu valoarea imobilizărilor necorporale în curs, aportate la capitalul social (cazul imobilizărilor necorporale în curs). Se creditează cu valoarea imobilizărilor corporale, respectiv necorporale recepționate.

Evidența contabilă a avansurilor acordate pentru imobilizări se ține cu ajutorul următoarelor conturi de activ:

232 – avansuri acordate pentru imobilizări corporale (structurate în conturi de evidență separată a terenurilor şi construcțiilor, a instalațiilor tehnice şi maşinilor, precum şi a altor imobilizări corporale);

234 – avansuri acordate pentru imobilizări necorporale.

## III.3. ***Contabilitatea imobilizărilor financiare***

În categoria imobilizărilor financiare se includ titlurile de participare, alte titluri imobilizate şi creanțele imobilizate.

Titlurile de participare care se prezintă sub o formă foarte variată sunt acele titluri care prin natura lor nu sunt investiții foarte lichide şi sunt deținute pentru o perioadă mai mare de un an. Acestea sunt deținute, în primul rând, pentru a se putea executa o influență semnificativă sau un control asupra societăților emitente, dar sunt aducătoare şi de venituri (ce îmbracă forma dividendelor).

În categoria altor titluri imobilizate se includ titlurile achiziționate de societate sau primite ca aport, a căror deținere au ca scop obținerea de venituri din dividende. Aceste titluri sunt deținute, de asemenea, pentru o perioadă de mai mult de un an.

Creanțele imobilizate evidențiază împrumuturile acordate filialelor sau altor societăți pe termen lung, acțiunile proprii, atunci când există intenția de conservare a acestora pentru o perioadă mai mare de un an, dobânzile aferente împrumuturilor acordate etc.

Imobilizările financiare sunt evidențiate în contabilitate cu ajutorul conturilor de activ cuprinse în grupa 26 „Imobilizări financiare". În cadrul acestei grupe evidența vărsămintelor de efectuat pentru imobilizări financiare se realizează cu ajutorul contului de pasiv 269, care detaliază vărsămintele respective în:

- vărsăminte de efectuat referitoare la titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului (cont 2691);
- vărsăminte de efectuat referitoare la interesele de participare (cont 2692);
- vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (cont 2693).

La data intrării în patrimoniul societății titlurile sunt evaluate la costul de achiziție care cuprinde toate cheltuielile referitoare la achiziția lor, cheltuieli reprezentate de prețul de cumpărare, de comisioane, onorarii sau servicii.

*Exemplu:* O societate achiziționează 10.000 de acțiuni emise de o societate din afara grupului la prețul de cumpărare de 2,5 RON/acțiune. Cheltuielile reprezentate de comisioane, onorarii şi servicii bancare efectuate cu ocazia achiziționării acțiunilor au înregistrat o valoare de 1.000 RON.

Costul de achiziție = 10.000 acțiuni × 2,5 RON /acțiune + 1.000 RON = 25.000. RON + 1.000 RON = 26.000 RON.

1. Achiziția titlurilor de participare se contabilizează astfel:

| 262 | = | 404 | 26.000 RON |
|---|---|---|---|
| Interese de participare | | Furnizorii de imobilizări | |

2. Plata titlurilor de participare

| 404 | = | 512 | 26.000 RON |
|---|---|---|---|
| Furnizori de imobilizări | | Conturi curente la bănci | |

Evidența creanțelor imobilizate se ține pentru fiecare creanță în parte, aceasta reprezentând obiect distinct de înregistrare. Acestea sunt evaluate, în conformitate cu regulile nominalismului monetar.

*Exemplu*: O societate comercială acordă un împrumut în valoare de 200.000 RON pe 5 ani, cu o dobândă de 15% pe an. Împrumutul este rambursabil în tranşe egale, dobânda calculându-se la valoarea rămasă de achitat societății împrumutatoare. Data acordării 01.01.N.

| **An** | **Calcul dobândă** | **Dobândă** | **Rată** | **Valoarea rămasă** |
|---|---|---|---|---|
| N | 200.000 ×15% | 30.000 | 40.000 | 160.000 |
| N + 1 | 160.000 × 15% | 24.000 | 40.000 | 120.000 |
| N + 2 | 120.000 × 15% | 18.000 | 40.000 | 80.000 |
| N + 3 | 80.000 × 15% | 12.000 | 40.000 | 40.000 |
| N + 4 | 40.000 × 15% | 6.000 | 40.000 | – |

1. Înregistrarea acordării împrumutului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2675<br>Împrumuturi acordate pe termen lung | = | 512<br>Conturi curente la bănci | 200.000 lei |

2. Înregistrarea dobânzii aferente anului N

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2676<br>Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung | = | 763<br>Venituri din creanțe imobilizate | 30.000 lei |

3. Încasarea dobânzii şi a ratei scadente

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512<br>Conturi curente la bănci | = | %<br>2675<br>Împrumuturile acordate pe termen lung<br>2676<br>Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung | 70.000 lei<br>40.000 lei<br><br><br>30.000 lei |

Similar înregistrărilor efectuate la punctele 2 şi 3 se fac înregistrările contabile în anii următori.

Cu ocazia inventarierii titlurilor de participare, se stabileşte valoarea actuală sau de utilitate a fiecărei categorii de titluri de participare sau alte titluri imobilizate. Valoarea de utilitate pentru titlurile cotate pe piața bursieră este reprezentată de cursul mediu al ultimei luni. Valoarea de utilitate pentru titlurile necotate este dată de valoarea probabilă de negociere.

În urma inventarierii se stabileşte, de asemenea, şi valoarea de utilitate a creanțelor imobilizate, aceasta fiind reprezentată de valoarea probabilă de încasare.

Pentru diferența de valoare constatată în minus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare a imobilizărilor financiare, se constituie o ajustare pentru pierderea de valoare.

În perioadele următoare, la finele fiecărui exercițiu financiar sau la ieşirea din patrimoniu a imobilizărilor financiare se realizează analiza şi regularizarea ajustărilor pentru pierderea de valoare constituite anterior:

- în situația în care pierderea este superioară ajustării constituite, se suplimentează ajustarea;
- în cazul în care pierderea constatată este inferioară ajustării constituite, diferența se deduce din ajustarea constituită şi se înregistrează la venituri;
- cu ocazia anulării unei ajustări ca rezultat al ieşirii din patrimoniu a imobilizărilor financiare, ajustările constituite se virează la venituri.

Evidența contabilă a ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare se ține cu ajutorul contului sintetic de gradul I 296 „Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare". Se creditează cu sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor şi se debitează cu sumele ce reprezintă diminuarea sau anularea ajustărilor constituite.

Înregistrările contabile privind constituirea, suplimentarea, diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare sunt următoarele:

a) constituirea provizionului pentru pierderea de valoare:

| 6863 | = | 296 |
|---|---|---|
| Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor | | Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare |

b) suplimentarea ajustării pentru pierderea de valoare
idem a)
c) diminuarea ajustării pentru pierderea de valoare

| 296 | = | 7863 |
|---|---|---|
| Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare | | Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor |

d) anularea provizionului pentru depreciere
idem c)

*Exemplu*: O societate comercială înregistrează la finele exercițiului financiar N o ajustare pentru pierderea de valoare constatată la alte creanțe imobilizate în valoare de 2.500 RON. La sfârşitul exercițiului financiar N+1, necesarul ajustării este estimat la 1.000 RON.

1. Constituirea ajustării

| 6863 | = | 2968 | 2.500 RON |
|---|---|---|---|
| Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor | | Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate | |

2. Diminuarea ajustării

| 2968 | = | 7863 | 1.500 RON |
|---|---|---|---|
| Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate | | Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor | |

La ieşirea din patrimoniu, titlurile de participare şi alte titluri imobilizate sunt evaluate la valoarea lor de intrare, ținându-se cont de eventualele ajustări pentru pierderea de valoare constituite.

Pentru titlurile de participare sau alte titluri imobilizate deținute, care au acelaşi emitent şi care au fost înregistrate în contabilitate la date şi implicit la costuri diferite, scoaterea din gestiune se face utilizând metoda costului mediu ponderat sau metoda FIFO (primul intrat – primul ieşit).

La ieşirea din gestiune, diferențele dintre valorile nete încasate (de încasat) prin vânzare şi valorile de intrare ale titlurilor, se înregistrează la venituri sau cheltuieli, după caz.

*Exemplul 1:* O societate comercială vinde 10.000 de acțiuni deținute la entitățile afiliate. Se cunosc următoarele elemente:

- valoarea de intrare a acțiunilor: 2 RON/acțiune;
- preț de vânzare:

a) 2,1RON/acțiune
b) 1,9 RON/acțiune

- ajustare pentru pierdere de valoare: 100 RON;
- încasarea titlurilor de participare se face prin virament bancar.

a) 1. Vânzarea acțiunilor

| | | | |
|---|---|---|---|
| 461<br>Debitori diverşi | = | %<br>261<br>Acțiuni deținute la entitățile afiliate | 21.000 RON<br>20.000 RON |
| 7611<br>Venituri din acțiuni deținute de entitățile afiliate | | | 1.000 RON |

2. Anularea ajustării pentru pierderea de valoare a acțiunilor

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2961<br>Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate | = | 7813<br>Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor | 100 RON |

3. Primirea sumei aferente acțiunilor vândute

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512<br>Conturi curente la bănci | = | 461<br>Debitori diverşi | 21.000 RON |

b) 1. Vânzarea titlurilor de participare

| | | | |
|---|---|---|---|
| %<br>461<br>Debitori diverşi | = | 261<br>Acțiuni deținute la entitățile afiliate | 20.000 RON<br>19.000 RON |
| 6641<br>Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate | | | 1.000 RON |

2) Anularea provizionului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2961<br>Ajustări pentru pierderile de valoare a acțiunilor deținute la entitățile aferente | = | 7863<br>Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor | 100 RON |

3) încasarea sumei aferente vânzării titlurilor de participare

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512<br>Conturi curente la bănci | = | 461<br>Debitori diverşi | 19.000 RON |

*Exemplul 2:* O societate comercială deține în portofoliu următoarele titluri imobilizate emise de aceeaşi unitate:

1.000 titluri la 10 RON/titlu
2.000 titluri la 11 RON/titlu
1.500 titluri la 11,5 RON/titlu

Societatea decide vânzarea a 3.500 de titluri de participare la prețul de 11 RON/titlu. Încasarea sumei se face prin virament bancar.

1) Determinarea valorii de intrare a titlurilor vândute metoda FIFO presupune scoaterea din gestiune a titlurilor achiziționate şi care au constituit primul stoc: după epuizarea acestuia, se trece la al doilea stoc etc.

În cazul nostru societatea vinde 3.500 de titluri, acestea fiind reprezentate de:

1.000 titluri × 10 RON/titlu = 10.000 RON
2.000 titluri × 11 RON/titlu = 22.000 RON
500 titluri × 11,50 RON/titlu = 5.750 RON
**Total 3.500 titluri = 37.750 RON**

După operațiunea de vânzare, societatea va deține în stoc 1.000 titluri la valoarea de 11,50 RON/titlu.

Valoarea obținută prin vânzare = 3.500 titluri × 11 RON/titlu = 38.500 lei.

2) Înregistrarea vânzării

| | | | |
|---|---|---|---|
| 461 | = | % | 38.500 RON |
| Debitori diverşi | | 265 | 37.750 RON |
| | | Alte titluri imobilizate | |
| | | 7641 | 750 RON |
| | | Venituri din imobilizări financiare cedate | |

3) Încasarea sumei din vânzarea titlurilor

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512 | = | 461 | 38.500 RON |
| Conturi curente la bănci | | Debitori diverşi | |

# IV. CONTABILITATEA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

Contabilitatea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie asigură evidenţa acelor active deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, evidenţa activelor în curs de producţie ce urmează a fi vândute, precum şi evidenţa activelor sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul productiv al unei societăţi.

În cadrul stocurilor propriu-zise se includ:

– materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată;

– materialele consumabile, care participă sau ajută la procesul de fabricaţie, dar care nu se regăsesc, de regulă, în produsul finit;

– produsele, care includ semifabricatele (produsele al căror proces tehnologic a fost finalizat într-o secţie şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secţii sau sunt vândute terţilor), produsele finite (produsele care au parcurs toate fazele procesului de fabricaţie şi care pot fi livrate direct terţilor sau depozitate în vederea livrărilor) şi produsele reziduale (rebuturile, materialele nerecuperabile şi deşeurile);

– animalele şi păsările crescute pentru a fi folosite pentru reproducţie, pentru a fi valorificate, pentru vânzare sau pentru a fi folosite pentru producţia de lână, lapte sau blană;

– mărfurile pe care societatea le achiziţionează, în vederea revânzării;

– ambalajele, în categoria cărora sunt incluse ambalajele refolosibile achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute şi care temporar pot fi păstrate temporar de terţi, aceştia având obligaţia restituirii lor.

În cadrul producţiei în curs de execuţie este inclusă producţia care nu a trecut prin toate fazele de producţie aferente procesului tehnologic, produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice, lucrările, serviciile şi studiile în curs de execuţie neterminate.

Evidenţa contabilă a bunurilor de natura stocurilor şi producţiei în curs de execuţie se ţine cu ajutorul conturilor din clasa 3 „Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie", conturi de activ. Se debitează cu valoarea stocurilor intrate în gestiunea societăţii prin achiziţionare de la furnizori, aportate de către acţionari sau asociaţi, realizate din producţie proprie etc. şi se creditează cu valoarea stocurilor ieşite din gestiunea societăţii prin consum sau prin orice altă modalitate.

Conturile de evidenţă a stocurilor şi producţiei în curs de execuţie sunt următoarele:

## CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

**30. Stocuri de materii prime şi materiale**
- 301. Materii prime (A)
- 302. Materiale consumabile
  - 3021. Materiale auxiliare (A)
  - 3022. Combustibili (A)
  - 3023. Materiale pentru ambalat (A)
  - 3024. Piese de schimb (A)
  - 3025. Seminţe şi materiale de plantat (A)
  - 3026. Furaje (A)
  - 3028. Alte materiale consumabile (A)
- 303. Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
- 308. Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale (A/P)

**33. Producţia în curs de execuţie**
- 331. Produse în curs de execuţie (A)
- 332. Lucrări şi servicii în curs de execuţie (A)

**34. Produse**
- 341. Semifabricate (A)
- 345. Produse finite (A)
- 346. Produse reziduale (A)
- 348. Diferenţe de preţ la produse (A/P)

**35. Stocuri aflate la terţi**
- 351. Materii şi materiale aflate la terţi (A)
- 354. Produse aflate la terţi (A)
- 356. Animale aflate la terţi (A)
- 357. Mărfuri aflate la terţi (A)
- 358. Ambalaje aflate la terţi (A)

**36. Animale**
- 361. Animale şi păsări (A)
- 368. Diferenţe de preţ la animale şi păsări (A/P)

**37. Mărfuri**
- 371. Mărfuri (A)
- 378. Diferenţe de preţ la mărfuri (A/P)

**38. Ambalaje**
- 381. Ambalaje (A)
- 388. Diferenţe de preţ la ambalaje (A/P)

**39. Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie**
- 391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime (P)
- 392. Ajustări pentru deprecierea materialelor (P)
  - 3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)
  - 3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)

393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție (P)
394. Ajustări pentru deprecierea produselor
    3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)
    3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)
    3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)
395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
    3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terți (P)
    3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți (P)
    3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți (P)
    3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți (P)
    3956. Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți (P)
    3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți (P)
    3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor la terți (P)
396. Ajustări pentru deprecierea animalelor (P)
397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor (P)
398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)

Metodele de gestiune a stocurilor sunt următoarele:

a) metoda inventarului permanent;

b) metoda inventarului intermitent.

Metoda inventarului permanent presupune înregistrarea intrărilor şi ieşirilor, operațiune cu operațiune, atât cantitativ cât şi valoric, scopul societății fiind acela de a cunoaşte în orice moment stocul atât din punct de vedere cantitativ cât şi valoric.

Intrările de bunuri de natura stocurilor au ca documente justificative:

– factura de cumpărare sau avizul de expediere al furnizorului (dacă se primeşte aviz, în termen de trei zile urmează a se primi şi factura de achiziție). La locul unde se recepționează bunurile se întocmeşte nota de recepție şi constatare de diferențe (NIR). Diferențele constatate cu ocazia recepției urmează a se soluționa de părțile implicate.

– bonul de predare, transfer, restituire. Acest document se foloseşte pentru înregistrarea bunurilor obținute din producție proprie dar şi ca document de transfer între gestiunile unei societăți comerciale.

Metoda inventarului permanent se aplică sub formele:

a) metoda operativ contabilă. Această metodă presupune înregistrarea cantitativă a tuturor introducerilor şi ieşirilor (folosindu-se fişa de magazie) precum şi înregistrarea valorică a acestora. La finele unei luni se verifică datele din evidența gestiunii cu cele din evidența contabilă.;

b) metoda cantitativ-valorică. Această metodă presupune înregistrări cantitative la depozit, iar în contabilitate se efectuează înregistrări atât cantitative cât şi valorice. La finele unei luni se face verificarea cantitativă între evidența gestionară şi cea contabilă.

c) metoda global-valorică. Această metodă presupune înregistrări valorice atât în contabilitate cât şi la depozit.

Metoda inventarului intermitent presupune determinarea indirectă a ieşirilor din stoc, cunoscându-se cantitatea şi valoarea bunurilor intrate şi cantitatea rămasă în stoc, determinată pe bază de inventar.

## IV.1. *Contabilitatea operațiunilor de intrare a stocurilor şi producției în curs de execuție*

La intrarea în patrimoniu, stocurile sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate la valoarea contabilă (valoarea de intrare) care este reprezentată de:

– costul de achiziție, pentru bunurile achiziționate cu titlu oneros. Acesta cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import, taxele nerecuperabile, costurile de transport, manipulare, orice alte costuri atribuibile direct achiziției acestora. Taxa pe valoarea adăugată se include în costul de achiziție numai în situația în care acesta nu este recuperabilă (cazul societăților neplătitoare de TVA);

– costul de producție pentru bunurile obținute din producție proprie. Acesta se compune din costurile direct aferente bunurilor produse (cheltuielile directe de producție), din alocarea sistematică a costurilor de producție indirecte ce rămân relativ constante față de nivelul producției (amortizarea, întreținerea secțiilor şi utilajelor, costul cu conducerea şi administrarea secțiilor etc.), precum şi din alocarea sistematică a costurilor indirecte de producție ce variază direct proporțional cu nivelul producției (costul indirect cu materii prime, materiale, cu forța de muncă etc.);

– valoarea de aport, pentru bunurile ce reprezintă aport la capitalul social.

Pierderile de materiale, manopera înregistrată peste limitele normal admise pentru producerea bunurilor de natura stocurilor, costurile de desfacere, cheltuielile de depozitare (cu excepția cazurilor când sunt necesare procesului de producție) etc. nu se includ în costul stocurilor, ci sunt incluse direct în cheltuieli.

Reglementările contabile permit ca stocurile din cumpărări sau producție proprie să fie evaluate şi la prețuri standard, pe baza prețurilor medii ale bunurilor respective (denumite prețuri de înregistrare), evidențiindu-se distinct diferențele de preț față de costul standard de achiziție sau de producție, după caz.

Diferențele de preț stabilite la intrarea bunurilor respective în patrimoniul societății se înregistrează proporțional, atât asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra stocurilor, aceasta materializându-se cu ajutorul unui coeficient ce se calculează, după cum urmează:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\begin{array}{l}\text{Soldul inițial al}\\ \text{diferențelor de preț}\end{array} + \begin{array}{l}\text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei}\\ \text{cumulat de la începutul anului}\end{array}}{\begin{array}{l}\text{Soldul inițial al stocurilor}\\ \text{la preț de înregistrare}\end{array} + \begin{array}{l}\text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț}\\ \text{de înregistrare cumulat de la începutul perioadei}\end{array}}$$

$$= \frac{\begin{array}{l}\text{Soldul inițial}\\ \text{(conturi 308, 348, 368, 378, 388)}\end{array} + \begin{array}{l}\text{Rulaj debitor}\\ \text{(conturi 308, 348, 368, 378, 388)}\end{array}}{\begin{array}{l}\text{Sold inițial}\\ \text{(grupe conturi 30, 34, 36, 37, 38)}\end{array} + \begin{array}{l}\text{Rulaj debitor}\\ \text{(grupe conturi 30, 34, 36, 37, 38)}\end{array}}$$

Acest coeficient se înmulțeşte cu valoarea bunurilor de natura stocurilor ieşite din gestiunea societății la preț de înregistrare. Suma rezultată se evidențiază în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite.

Diferențele de preț = Coeficientul de repartizare × Rulajul creditor al contului de stoc la cost standard.

Coeficienţii de repartizare a diferenţelor de preţ se pot calcula la nivelul conturilor sintetice de gradul I şi II prevăzute în clasa 3, pe grupe sau categorii de stocuri.

*Exemplul 1:* O societate comercială cumpără de la furnizori materii prime în valoare de 20.000 RON. Cheltuielile cu transportul şi manipularea materiilor prime cumpărate sunt de 5.000. TVA 19%.

Valoarea de intrare a materiilor prime = 20.000 RON + 5.000 RON = 25.000 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 29.750 RON |
| 301 | | Furnizori | 25.000 RON |
| Materii prime | | | |
| 4426 | | | |
| TVA deductibilă | | | 4.750 RON |

*Exemplul 2:* O societate comercială prezintă următoarele informaţii privind stocul de materii prime, sortimentul Y:

– stoc iniţial, la cost de achiziţie standard:
1.000 buc × 5 RON/buc = 5.000 RON
– abateri favorabile de la costul de achiziţie standard, aferente stocului iniţial 200 RON
– cumpărări:

| | | |
|---|---|---|
| 20.05.N | 300 buc × 5,50 RON/buc | TVA 19% |
| 23.05.N | 500 buc × 5,40 RON/buc | TVA 19% |
| 30.05.N | 450 buc × 4,50 RON/buc | TVA 19% |

– consum, în cursul lunii mai N 700 buc×5,00 RON/buc

Contabilitatea diferenţelor de preţ se ţine cu ajutorul conturilor următoare:
– 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale”
– 348 „Diferenţe de preţ la produse”
– 368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări”
– 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”
– 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje”

Se debitează cu abaterile de la costurile de achiziţie standard aferente cumpărărilor cu sume în roşu, pentru abateri favorabile (costul de achiziţie efectiv < costul de achiziţie standard) sau cu sume în negru, pentru abaterile nefavorabile (costul de achiziţie efectiv > costul de achiziţie standard) şi se creditează cu abaterile de la costurile de achiziţie standard aferente stocurilor ieşite din gestiune cu sume în roşu, pentru abateri favorabile (costul de achiziţie efectiv < costul de achiziţie standard) sau cu sume în negru, pentru abateri nefavorabile (costul de achiziţie efectiv > costul de achiziţie standard).

Contabilizarea intrărilor şi ieşirilor aferente problemei de mai sus presupune următoarele operaţiuni:

1. Contabilizarea achiziţiei din data de 20.05.N:
– cost de achiziţie standard: 300 buc × 5,0 RON/buc = 1.500 RON
– cost de achiziţie efectiv : 300 buc × 5,5 RON/buc = 1.650 RON
abatere nefavorabilă de la costul standard (sumă în negru) = 150 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 1.963,50 RON |
| 301 | | Furnizori | 1.500 RON |
| Materii prime | | | |
| 308 | | | 150 RON |
| Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale | | | |
| 4426 | | | 313,50 RON |
| TVA deductibilă | | | |

2. Contabilizarea achiziției din data de 23.05.N
– cost de achiziție standard: 500 buc × 5,0 RON/buc = 2.500 RON
– cost de achiziție efectiv: 500 buc × 5,4 RON/buc = 2.700 RON
abatere nefavorabilă de la costul standard (sumă în negru) = 200 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 3.213 RON |
| 301 | | Furnizori | 2.500 RON |
| Materii prime | | | |
| 308 | | | |
| Diferențe de preț la materii prime și materiale | | | 200 RON |
| 4426 | | | 513 RON |
| TVA deductibilă | | | |

3. Contabilizarea achiziției din data de 30.05.N
– cost de achiziție standard: 450 buc × 5,0 RON/buc = 2.250 RON
– cost de achiziție efectiv: 450 buc × 4,5 RON/buc = 2.025 RON
abatere favorabilă de la costul standard (sumă în roșu) = 225 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 2.409,75 RON |
| 301 | | Furnizori | 2.250 RON |
| Materii prime | | | |
| 308 | | | 225 RON |
| Diferențe de preț la materii prime și materiale | | | |
| 4426 | | | 384,75 RON |
| TVA deductibilă | | | |

4. Contabilizarea consumului de materii prime din luna mai N, la cost de achiziție standard:
700 buc × 5,0 RON/buc = 3.500 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| 601 | = | 301 | 3.500 RON |
| Cheltuieli cu materiile prime | | Materii prime | |

5. Calculul și contabilizarea diferențelor de preț, față de costul de achiziție standard

$$\text{Coeficientul de repartizare} = \frac{\boxed{200} + \boxed{225}}{\underset{\text{(Si cont 301)}}{5.000} + \underset{\text{(Rd cont 301)}}{6.250}} = 0{,}038 \text{ (exprimă o abatere favorabilă)}$$

Diferențele de preț = 0,038 × 3.500 = 3,8% × 3.500 = $\boxed{133 \text{ RON}}$
(Rc cont 301) abatere favorabilă

| | | | |
|---|---|---|---|
| 601 | = | 308 | 133 RON |
| Cheltuieli cu materiale prime | | Diferențe de preț la materii prime și materiale | |

*Exemplul 3:* O societate comercială a achiziționat mărfuri din import. Se cunosc următoarele:
– prețul de cumpărare (în RON) 100.000 RON
– taxele vamale 2.000 RON

– cheltuieli de transport şi manipulare 1.000 RON
– reducerea comercială acordată de furnizorul extern: 3.000 RON
– TVA 2.000 RON

În costul mărfurilor achiziționate sunt incluse toate elementele de mai sus, excepția fiind reprezentată de reducerea comercială primită de importator şi de TVA. Astfel, costul de achiziție = 100.000 RON + 2.000 RON + 1.000 RON – 3.000 RON = 102.000 RON.

*Exemplul 4:* O societate comercială achiziționează de la extern, mărfuri în data de 20.01.N, termenul de decontare fiind 20.02.N. Se cunosc elementele:

– valoarea în vamă a mărfurilor = 25.000 USD
– taxa vamală = 12%
– comision vamal = 1%
– TVA = 19%

Cursul valutar a înregistrat următoarele valori:
– la data facturării şi a stabilirii valorii în vamă: 3,05 RON/USD (20.01.N)
– la data decontării : 3,09 RON/USD (20.02.N)

1. Calcularea şi înregistrarea obligațiilor fiscale

a) valoarea în vamă = 25.000 USD × 3,05 RON/USD = 76.250 RON
b) taxa vamală = 76.250 RON × 12% = 9.150 RON
c) comisionul vamal = 76.250 RON × 1% = 762,50 RON
d) TVA=(76.250 RON + 9.150 RON +762,50) × 19% = 16.370,88 RON

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 512 | | 26.283,38 RON |
| 446 | | Conturi curente la bănci | | 9.912,50 RON |
| Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (taxe vamale + comision vamal) | | | | |
| 4426 | | | | |
| TVA deductibilă | | | | 16.370,88 RON |

2. Înregistrarea importului de mărfuri

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 371 | = | % | | 86.162,50 RON |
| Mărfuri | | 401 | | 76.250 RON |
| | | Furnizori | | |
| | | 446 | | 9.912,50 RON |
| | | Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate | | |

3. Plata furnizorului extern

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 512 | | 77.250 RON |
| 401 | | Conturi curente la bănci | | |
| Furnizori | | (25.000 USD×3,09 RON/USD) | | 76.250 RON |
| 665 | | | | 1.000 RON |
| Cheltuieli din diferențe de curs valutar (25.000 USD × 0,04 RON/USD). | | | | |

*Exemplul 5:* O societate achiziționează mărfuri de la un furnizor intern. Se cunosc următoarele elemente:

– valoarea mărfurilor = 2.500 RON
– cheltuieli de transport consemnate în factură = 300 RON
– TVA 19%

Plata mărfurilor achiziționate se efectuează prin virament bancar.

1. Înregistrarea achiziționării mărfurilor

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 3.332 RON |
| 371 | | Furnizori | 2.800 RON |
| Mărfuri | | | |
| 4426 | | | 532 RON |
| TVA deductibilă | | | |

Societatea cumpărătoare fiind plătitoare de TVA, poate deduce TVA consemnată în factură şi, în consecință, această taxă nu determină creşterea costului de achiziție al mărfurilor.

2. Plata mărfurilor achiziționate

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401 | = | 512 | 3.332 RON |
| Furnizori | | Conturi curente la bănci | |

*Exemplul 6:* O societate comercială prezintă următoarea situație a costurilor de producție, aferente realizării de produse finite:

– costuri directe 2.500 RON
– costuri indirecte 700 RON din care,
  – fixe 350 RON
  – variabile 350 RON
– costuri generale de administrație 600 RON
– costuri de desfacere 220 RON
– nivelul normal al capacității de producție al societății 60.000 buc
– nivelul real al activității productive 37.000 buc

Costul de producție este reprezentat de:

a) Costurile directe

b) Costurile indirecte fixe într-o anume proporție ce se determină în funcție de capacitatea de producție normală (prin aceasta se înțelege producția ce se estimează a fi obținută în decursul a mai multor exerciții financiare, în condiții normale, ținându-se cont de pierderea de capacitate determinată de întreținerea planificată a echipamentelor). Partea ce nu se include în costul de producție al bunurilor de natura stocurilor obținute se înregistrează pe cheltuieli.

c) Costurile indirecte variabile ce sunt alocate în funcție de nivelul corespunzător folosirii efective a capacității de producție.

1. Determinarea costului de producție

Costul de producție cuprinde:

– cheltuieli directe 2.500 RON
– cheltuieli indirecte 567 RON
**TOTAL 3.067 RON**

Costurile indirecte fixe ce se vor include pe cheltuieli sunt rezultatul următorului calcul:

$$350\,\text{RON}\times\left(1-\frac{37.000}{60.000}\right)=350\,\text{RON}\times(1-0{,}62)=133\,\text{RON}$$

Cheltuielile indirecte ce se includ în costul de producție =
= 700 RON– 133 RON= 567 RON

Celelalte costuri sunt incluse pe cheltuieli.

2. Înregistrarea bunurilor de natura stocurilor la costul de producție

| | | | |
|---|---|---|---|
| 345 | = | 711 | 3.067 RON |
| Produse finite | | Variația stocurilor | |

Metodologia de înregistrare a intrărilor (de bunuri de natura stocurilor) presupune în general următoarele înregistrări:

a) pentru bunurile de natura stocurilor achiziționate cu titlu oneros

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 401 |
| 3 | | Furnizori |
| Conturi de stocuri (grupele 30, 36, 37, 38) | | |
| 4426 | | |
| TVA deductibilă | | |

b) pentru bunurile de natura stocurilor realizate în cadrul societății

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 711 |
| 34 | | Variația stocurilor |
| Produse | | |
| 38 | | |
| Ambalaje | | |

c) pentru bunurile de natura stocurilor ce reprezintă aport la capitalul social

| | | |
|---|---|---|
| 3 | = | 456 |
| Conturi de stocuri | | Decontări cu asociații privind capitalul |

Bunurile de natura stocurilor şi producției în curs de execuție pot intra în societate şi prin alte modalități:

– după ce au fost prelucrate de terți;

– plusuri constatate la inventar;

– prin scoaterea din funcțiune a unor mijloace fixe sau prin declasarea altor bunuri.

În urma acestei operațiuni, rezultă bunuri de natura stocurilor care trebuie evidențiate în contabilitate.

În situația în care se constată plusuri de inventar la stocurile achiziționate, se efectuează înregistrarea:

| | | |
|---|---|---|
| 30, 36, 37, 38 | = | 60 |
| Conturi de stocuri | | Cheltuieli privind stocurile (pe fiecare categorie de stocuri) |

În situația în care se constată plusuri de inventar la stocurile privind produsele şi producția în curs de execuție se efectuează înregistrarea.

| | | |
|---|---|---|
| 33, 34 | = | 711 |
| Conturi de stocuri | | Variația stocurilor |

Pentru bunurile de natura stocurilor achiziționate la finele unui exercițiu financiar, dar pentru care nu s-a primit factura, sunt debitate conturile de stocuri şi taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, fiind creditat contul de furnizori facturi nesosite. La începutul exercițiului financiar următor, înregistrarea efectuată anterior se stornează, urmând ca la primirea facturii să se efectueze înregistrarea corespunzătoare.

*Exemplu:* La finele exercițiului financiar se achiziționează materii prime, pentru care nu s-a primit factura (valoarea acestora = 1.000 RON). La începutul exercițiului financiar următor se primeşte factura, valoarea totală consemnată în aceasta fiind de 1.300 RON. TVA inclus. Cota TVA 19%.

1. Înregistrarea achiziției de materii prime pentru care nu s-a primit factura

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 408 | 1.190 RON |
| 301 | | Furnizori – facturi nesosite | 1.000 RON |
| Materii prime | | | |
| 4428 | | | 190RON |
| TVA neexigibilă | | | |

2. Stornarea operațiunii efectuate la începutul exercițiului financiar următor

| | | | |
|---|---|---|---|
| 408 | = | % | 1.190 RON |
| Furnizori – facturi nesosite | | 301 | 1.000 RON |
| | | Materii prime | |
| | | 4428 | 190 RON |
| | | TVA neexigibile | |

3. Înregistrarea facturii primite

– deducerea TVA din preţul total consemnat în factură

$$1.300\ \text{RON} \times \frac{19}{119} = 207{,}56\ \text{RON}$$

– determinarea valorii materiilor prime

1.300 RON – 207,56 RON = 1.092,44 RON

– formula contabilă:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 1.300 RON |
| 301 | | Furnizori | 1.092,44 RON |
| Materii prime | | | |
| 4426 | | | 207,56 RON |
| TVA deductibilă | | | |

Uneori, pentru achizițiile de bunuri de natura stocurilor se acordă reduceri. Aceste reduceri îmbracă formă comercială şi/sau financiară.

Reducerile comerciale se întâlnesc sub formă de rabaturi, remize şi risturne. Rabaturile se practică asupra preţului de vânzare, pentru defectele de calitate constatate la bunurile achiziționate. Pentru vânzări superioare volumului stabilit sau atunci când societatea cumpărătoare prezintă o importanță deosebită pentru furnizor, se acordă remize. În fine, risturnele sunt reduceri de preț ce se determină având în vedere ansamblul de operații efectuate cu societatea cumpărătoare în cadrul unui interval de timp determinat.

În situația în care societatea cumpărătoare achită datoriile sale înainte de termenul scadent, aceasta poate beneficia de reduceri financiare (acestea îmbracă forma sconturilor de decontare).

Exemplu în care reducerile comerciale sunt acordate o dată cu întocmirea facturii:
Factura detaliată privind achiziția de materii prime se prezintă astfel:

| | |
|---|---|
| – materii prime | 20.000 RON |
| – rabat | 1.000 RON |
| – remiză | 1.000 RON |
| – risturn | 500 RON |
| Neta comercială | 17.500 RON |
| - scont de decontare 5% | 875 RON |
| Neta financiară | 16.625 RON |
| TVA 19% | 3.158,75 RON |
| TOTAL DE PLATĂ | 19.783,75 RON |

a) înregistrarea facturii, în situația în care reducerile financiare sunt înregistrate o dată cu primirea materiilor prime:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 20.658,75 RON | % | = | % | 20.658,75 RON |
| 17.500 RON | 301 | | 401 | 19.783,75 RON |
| | Materii prime | | Furnizori | |
| 3.158,75 RON | 4426 | | 767 | 875 RON |
| | TVA deductibilă | | Venituri din sconturi obținute | |

b) contabilizarea reducerii financiare la achitarea facturii presupune înregistrările:
b1) înregistrarea facturii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 20.658,75 RON |
| 301 | | Furnizori | 17.500 RON |
| Materii prime | | | |
| 4426 | | | 3.158,75 RON |
| TVA deductibilă | | | |

b2) plata facturii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401 | = | % | 20.658,75 RON |
| Furnizori | | 512 | 19.783,75 RON |
| | | Conturi curente la bănci | |
| | | 767 | 875 RON |
| | | Venituri din sconturi obținute | |

Ambalajele sunt acele bunuri de natura stocurilor destinate împachetării (transportării) de produse/mărfuri, livrate clienților cu ocazia cumpărării de către aceştia a produselor/mărfurilor respective.

Ambalajele sunt, fie achiziționate de la terți, fie rezultate din producția proprie. Înregistrările contabile sunt următoarele:

a) achiziția de ambalaje

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 401 |
| 381 | | Furnizori |
| Ambalaje | | |
| 4426 | | |
| TVA deductibilă | | |

b) producția de ambalaje

| 381 | = | 711 |
|---|---|---|
| Ambalaje | | Variația stocurilor |

## IV.2. *Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție*

Pentru deprecierea materiilor prime, materialelor, producției în curs de execuție, stocurilor aflate la terți, mărfurilor, ambalajelor sau animalelor, la sfârşitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, se constituie ajustări pentru depreciere, pe seama cheltuielilor. La finele fiecărui exercițiu financiar următor sau la ieşirea din patrimoniul societății, a bunurilor de natura stocurilor pentru care s-au constituit ajustări pentru depreciere, ajustările constituite se suplimentează, diminuează sau se anulează, după caz.

Evidența contabilă a provizioanelor pentru depreciere se ține cu ajutorul conturilor de pasiv din grupa 39 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție". Aceste conturi se creditează cu valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producției în curs, constituite sau suplimentate, pe feluri de ajustări, pe seama cheltuielilor de exploatare şi se debitează cu sumele ce reprezintă diminuarea sau anularea ajustărilor pentru depreciere. Soldul conturilor reprezintă valoarea ajustărilor existente la finele perioadei.

Constituirea, suplimentarea, diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producției în curs de execuție presupune următoarele înregistrări contabile:

1. Constituirea ajustărilor pentru depreciere:

| 6814 | = | 39 |
|---|---|---|
| Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante | | Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi a producției în curs de execuție |

2. Suplimentarea ajustărilor pentru depreciere:
idem 1

3. Diminuarea ajustărilor pentru depreciere:

| 39 | = | 7814 |
|---|---|---|
| Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi a producției în curs de execuție | | Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante |

4. Anularea ajustărilor pentru depreciere
idem 3

*Exemplu:* O societate comercială evidențiază cu ocazia comparării valorii de inventar (mai mică) a stocului de semifabricate cu valoarea de intrare a acestora (mai mare), o depreciere (pierdere de valoare), cu caracter reversibil, în sumă de 35.000 RON. La finele exercițiului financiar, valoarea de inventar este egală cu valoarea de intrare a semifabricatelor.

1. Constituirea provizionului pentru deprecierea semifabricatelor:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6814<br>Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante | = | 3941<br>Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor | 35.000 RON |

2. Anularea provizionului constituit anterior

| | | | |
|---|---|---|---|
| 3941<br>Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor | = | 7814<br>Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante | 35.000 RON |

## IV.3. ***Contabilitatea operațiunilor de ieşire a bunurilor de natura stocurilor***

Ieşirea bunurilor de natura stocurilor se realizează prin consum, prin vânzare, transmiterea spre prelucrare către terți. De asemenea, sunt asimilate ieşirilor şi lipsurile constatate la inventar.

Pentru bunurile fungibile (bunurile care în interiorul fiecărei categorii nu sunt identificabile în mod unitar, după intrarea în gestiunea societății), standardele internaționale de contabilitate recomandă utilizarea uneia dintre următoarele metode de evaluare:

– metoda costului mediu ponderat (CMP);
– metoda primei intrări – primei ieşiri (FIFO);
– metoda ultimei intrări – primei ieşiri (LIFO).

**Costul mediu ponderat** se poate calcula după fiecare intrare sau lunar, ca raport între valoarea totală a stocului inițial, plus valoarea intrărilor în stoc şi cantitatea existentă în stocul inițial, plus cantitățile intrate în stoc.

*Exemplu:* Societatea comercială „X"S.A. prezintă următoarea situație la materia primă „X":

| | |
|---|---|
| – stoc inițial | 01.02.N = 1.000 buc × 500 RON/buc |
| – intrări: (achiziții) | 04.02.N = 500 buc × 700 RON/buc |
| | 17.02.N = 300 buc × 710 RON/buc |
| | 28.02.N = 1.100 buc × 750 RON/buc |
| – ieşiri: | 02.02.N = 300 buc |
| (consumuri) | 18.02.N = 700 buc |
| | 25.02.N = 200 buc |

Să se înregistreze în contabilitate consumul din materia primă „Y" utilizând metoda costului mediu ponderat în ambele variante (calcularea costului după fiecare intrare, respectiv calcularea costului lunar):

CMP după fiecare intrare

| Data | Explicații | Intrări CMP | | | Ieșiri | | | Stoc | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Cant. (buc.) | Preț unitar RON | Valoare | Cant. (buc.) | Preț unitar RON | Valoare | Cant. (buc.) | Preț unitar RON | Valoare |
| 01.02.N | Stoc inițial | - | - | - | - | - | - | 1.000 | 500,00 | 500.000 |
| 02.02.N | ieșiri | - | - | - | 300 | 500 | 150.000 | 700 | 500,00 | 350.000 |
| 04.02.N | intrări CMP | 500 | 700 | 350.000 | - | - | - | 1.200 | 583,33 | 700.000 |
| 17.02.N | intrări CMP | 370 | 710 | 213.000 | - | - | - | 1.500 | 608,67 | 913.000 |
| 18.02.N | ieșire | - | - | - | 700 | 608,67 | 426.069 | 800 | 608,67 | 486.931 |
| 25.02.N | ieșire | - | - | - | 200 | 608,67 | 121.734 | 600 | 608,67 | 365.197 |
| 28.02.N | intrare CMP | 1.100 | 750 | 825.000 | - | - | - | 1.700 | 700.12 | 1.190.197 |
| | | 1.900 | | 1.388.000 | 1.200 | | 697.803 | 1.700 | 700,12 | 1.190.197 |

1. Înregistrarea consumului din data de 02.02.N

601 = 301 150.000 RON
Cheltuieli cu materiile prime Materii prime

2. Înregistrarea consumului din data de 18.02.N

601 = 301 426.069 RON
Cheltuieli cu materiile prime Materii prime

3. Înregistrarea consumului din data de 25.02.N

601 = 301 121.734 RON
Cheltuieli cu materiile prime Materii prime

## CMP calculat lunar

Costul mediu ponderat calculat lunar =

$$= \frac{500 \times 700 + 300 \times 710 + 1100 \times 750}{500 + 300 + 1100} = \frac{1.388.000}{1.900} = 730,53 \text{ RON / buc}$$

| Data | Explicații | Intrări CMP | | | Ieșiri | | | Stoc | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Cant (buc) | Preț unitar RON | Valoare | Cant (buc) | Preț unitar RON | Valoare | Cant (buc) | Preț unitar RON | Valoare |
| 01.02.N | Stoc inițial | - | - | - | - | - | - | 1.000 | 500,00 | 500.000 |
| 02.02.N | ieșiri | - | - | - | 300 | 730,53 | 219.159 | 700 | - | - |
| 04.02.N | intrări | 500 | 700 | 350.000 | - | - | - | 1.200 | - | - |
| 17.02.N | intrări | 300 | 710 | 213.000 | - | - | - | 1.500 | - | - |
| 18.02.N | ieșire | - | - | - | 700 | 730,53 | 511.371 | 800 | - | - |
| 25.02.N | ieșire | - | - | - | 200 | 730,53 | 146.106 | 600 | - | - |
| 28.02.N | intrare | 1.100 | 750 | 825.000 | - | - | - | 1.700 | - | - |
| | | 1.900 | - | 1.388.000 | 1.200 | 730,53 | 876.636 | 1.700 | 730,53 | 1.241.901 |

Înregistrările contabile aferente consumurilor din zilele de 02, 18 şi 25.02.N sunt similare celor prezentate anterior, cu excepția sumelor, acestea fiind 219.159 RON, 511.371 RON, respectiv 146.106 RON.

**Metoda primei intrări – primei ieşiri (FIFO)** presupune scoaterea din gestiunea societăţii a bunurilor de natura stocurilor aferente primei intrări. Pe măsura epuizării bunurilor de natura stocurilor intrate prima dată, bunurile ieşite din gestiunea societăţii sunt evaluate la costul de achiziţie/producţie al celei de a doua intrări etc. Exemplificarea acestei metode va fi realizată pe datele problemei precedente.

| Data | Explicaţii | Intrări CMP | | | Ieşiri | | | Stoc | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Cant. (buc.) | Preţ unitar RON | Valoare | Cant. (buc.) | Preţ unitar RON | Valoare | Cant. (buc.) | Preţ unitar RON | Valoare |
| 01.02.N | Stoc iniţial | - | - | - | - | - | - | 1.000 | 500,00 | 500.000 |
| 02.02.N | ieşiri | - | - | - | 300 | 500 | 150.000 | 700 | 500,00 | 350.000 |
| 04.02.N | intrări | 500 | 700 | 350.000 | - | - | - | 700<br>500 | 500<br>700 | 350.000<br>350.000 |
| 17.02.N | intrări | 300 | 710 | 213.000 | - | - | - | 700<br>500<br>300 | 500<br>700<br>710 | 350.000<br>350.000<br>213.000 |
| 18.02.N | ieşire | - | - | - | 700 | 500 | 350.000 | 500<br>300 | 700<br>710 | 350.000<br>213.000 |
| 25.02.N | ieşire | - | - | - | 200 | 700 | 140.000 | 300<br>300 | 700<br>710 | 210.000<br>213.000 |
| 28.02.N | intrare | 1.100 | 750 | 825.000 | - | - | - | 300<br>300<br>1.100 | 700<br>710<br>750 | 210.000<br>213.000<br>825.000 |
| | | 1.900 | | 1.388.000 | 1.200 | | 640.000 | 1.700 | - | 1.248.000 |

**Metoda ultimei intrări – primei ieşiri (LIFO)** presupune scoaterea din gestiunea societăţii a bunurilor de natura stocurilor aferente ultimei intrări. O dată cu epuizarea acestora sunt scoase bunurile aferente intrării anterioare etc.

Exemplificarea acestei metode:

| Data | Explicaţii | Intrări CMP | | | Ieşiri | | | Stoc | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Cant. (buc.) | Preţ unitar RON | Valoare | Cant. (buc.) | Preţ unitar RON | Valoare | Cant. (buc.) | Preţ unitar RON | Valoare |
| 01.02.N | Stoc iniţial | - | - | - | - | - | - | 1.000 | 500,00 | 500.000 |
| 02.02.N | ieşiri | - | - | - | 300 | 500 | 150.000 | 700 | 500,00 | 350.000 |
| 04.02.N | intrări | 500 | 700 | 350.000 | - | - | - | 700<br>500 | 500<br>700 | 350.000<br>350.000 |
| 17.02.N | intrări | 300 | 710 | 213.000 | - | - | - | 700<br>500<br>300 | 500<br>700<br>710 | 350.000<br>350.000<br>213.000 |
| 18.02.N | ieşire | - | - | - | 300<br>400 | 710<br>700 | 213.000<br>280.000 | 700<br>100 | 500<br>700 | 350.000<br>70.000 |
| 25.02.N | ieşire | - | - | - | 100<br>100 | 700<br>500 | 70.000<br>50.000 | 600 | 500 | 300.000 |
| 28.02.N | intrare | 1.100 | 750 | 825.000 | - | - | - | 600<br>1.100 | 500<br>750 | 300.000<br>825.000 |
| | | 1.900 | | 1.388.000 | 1.200 | | 763.000 | 1.700 | - | 1.125.000 |

Evaluarea stocurilor identificabile (reprezentate de bunurile individualizate pentru fiecare articol în parte) se realizează în mod individual.

*Exemple privind ieşirea din gestiunea unei societăţi a bunurilor de natura stocurilor:*

1. O societate comercială vinde unui client produse finite în valoare de 75.000 RON. Costul de producţie al bunurilor de natura stocurile vândute 68.000 RON, TVA 19%.

a) înregistrarea vânzării

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4111 | = | % | 89.250 RON |
| Clienţi | | 701 | 75.000 RON |
| | | Venituri din vânzarea produselor finite | |
| | | 4427 | 14.250 RON |
| | | TVA colectată | |

b) scoaterea din gestiune a produselor finite vândute

| | | | |
|---|---|---|---|
| 711 | = | 345 | 68.000 RON |
| Variaţia stocurilor | | Produse finite | |

2. O societate comercială dă în consum materii prime în valoare de 75.000 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| 601 | = | 301 | 75.000 RON |
| Cheltuieli cu materiile prime | | Materii prime | |

3. Cu ocazia inventarierii s-au constatat lipsuri în gestiune la:

– materii prime, în valoare de 10.000 RON

– materiale auxiliare, în valoare de 2.000 RON

În urma efectuării analizei acestor minusuri, s-a constatat că lipsa materialelor auxiliare s-a datorat unui angajat al societăţii.

a) înregistrarea minusului constatat la materii prime

| | | | |
|---|---|---|---|
| 601 | = | 301 | 10.000 RON |
| Cheltuieli cu materiile prime | | Materii prime | |

b) înregistrarea minusului constatat la materialele auxiliare

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6021 | = | 3021 | 2.000 RON |
| Cheltuieli cu materialele auxiliare | | Materiale auxiliare | |
| | | şi | |
| 461 | = | % | 2.380 RON |
| Debitori diverşi | | 7588 | 2.000 RON |
| | | Alte venituri din exploatare | |
| | | 4427 | 380 RON |
| | | TVA colectată | |

4. O societate comercială cu amănuntul prezintă următoarele elemente aferente lunii februarie N:

– stoc de mărfuri la 01.02.N evaluat la preţ de vânzare (inclusiv TVA): 10.000 RON;

– marja comercială aferentă mărfurilor din stoc la 01.02.N: 1.682,67 RON;

– TVA neexigibilă aferentă mărfurilor din stoc la data de 01.02.N: 1.596,64 RON;

– în cursul lunii februarie N s-au achiziționat mărfuri, la cost de achiziție 5.000 RON; s-au vândut mărfuri la preț de vânzare, inclusiv TVA 8.000 RON, TVA 19%. Societatea practică o marjă comercială de 30%, aplicată la costul de achiziție al mărfurilor. Aplicarea metodei investitorului permanent, la preț de vânzare, pentru stocul de mărfuri presupune utilizarea contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri", ce evidențiază marja comercială (adaosul comercial). Acest cont este un cont rectificator, în creditul său înregistrându-se valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune; în debitul său se înregistrează valoarea adaosului comercial, aferent mărfurilor vândute.

Determinarea marjei comerciale aferentă mărfurilor ieşite din stoc se face, de regulă, la finele unei luni, pe baza unui coeficient mediu de marjă comercială care se determină utilizând formula:

$$\frac{\text{Sold inițial cont 378 + Rulaj creditor 378}}{\text{Sold inițial cont 371 + Rulaj debitor cont 371 – Sold inițial cont 4428 – Rulaj creditor cont 4428}}$$

Marja comercială aferentă mărfurilor vândute se determină prin aplicarea coeficientului calculat, în baza formulei de mai sus, la valoarea vânzărilor de mărfuri, exclusiv TVA (rulajul creditor al contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor).

a) înregistrarea achiziției de mărfuri

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 5.950 RON |
| 371 | | Furnizori | 5.000 RON |
| Mărfuri | | | |
| 4426 | | | 950 RON |
| TVA deductibilă | | | |

b) contabilizarea marjei comerciale şi a TVA aferentă intrărilor

– costul de achiziție = 5.000 RON
– marja comercială = 5.000 RON × 30% = 1.500 RON
– TVA neexigibilă = (5.000 + 1.500) × 19% = 1.235 RON
– preț de vânzare, inclusiv TVA = 5.000 + 1.500 + 1.235 = 7.735 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| 371 | = | % | 2.735 RON |
| Mărfuri | | 378 | 1.500 RON |
| | | Diferențe de preț la mărfuri | |
| | | 4428 | 1.235 RON |
| | | TVA neexigibilă | |

c) înregistrarea vânzării de mărfuri în numerar:

$$\text{TVA} = 8.000 \text{ RON} \times \frac{19}{119} = 1.277{,}31 \text{ RON}$$

| | | | |
|---|---|---|---|
| 531 | = | % | 8.000 RON |
| Casa | | 707 | 6.722,69 RON |
| | | Venituri din vânzarea mărfurilor | (8.000 – 1.277,31) |
| | | 4427 | 1.277,31 RON |
| | | TVA colectată | |

d) înregistrarea ieşirii din gestiune a mărfurilor vândute:

Situaţia în conturi se prezintă astfel:

| D | 371 Mărfuri | C |
|---|---|---|
| Si | 10.000 | |
| | 5.000 | |
| | 2.735 | |
| Rd = | 7.735 | |
| Tsd = | 17.735 | |

| D | 4428 TVA neexigibilă | C |
|---|---|---|
| | Si | 1.596,63 |
| | | 1.235,00 |
| | Rc = | 1.235,00 |
| | Tsc= | 2.831,63 |

| D | 378 Diferenţa de preţ la mărfuri | C |
|---|---|---|
| | Si | 1.680,67 |
| | | 1.500,00 |
| | Rc = | 1.500,00 |
| | Tsc = | 3.180,67 |

Coeficientul mediu de marjă comercială =

$$= \frac{1.680,67 + 1.500}{10.000 + 7.735 - 1.596,63 - 1.235} = \frac{3.180,67}{14.903,36} = 0,21$$

Marja comercială aferentă mărfurilor vândute = 6.722,69 × 0,21 = 1.411,76 RON

Costul de achiziţie al mărfurilor vândute = valoarea mărfurilor vândute la preţ, inclusiv TVA – valoarea marjei comerciale aferente vânzărilor – TVA aferentă vânzărilor devenită exigibilă = 8.000 – 1.411,76 – 1.277,31 = 5.310,93 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 371 | 8.000,00 RON |
| 607 | | Mărfuri | 5.310,93 RON |
| Cheltuieli privind mărfurile | | | |
| 378 | | | 1.411,76 RON |
| Diferenţe de preţ la mărfurile vândute | | | |
| 4428 | | | 1.277,31 RON |
| TVA neexigibilă | | | |

5. O societate comercială dă spre prelucrare terţilor un stoc de produse finite în valoare de 10.000 RON (1.000 bucăţi de materii prime × 10 RON/buc). În urma prelucrării rezultă produse finite ce pot fi vândute, cheltuielile facturate de terţi fiind de 7.000 RON, TVA 19%

a) trimiterea spre prelucrare la terţi a materiilor prime

| | | | |
|---|---|---|---|
| 354 | = | 345 | 10.000 RON |
| Produse aflate la terţi | | Produse finite | |

b) înregistrarea produselor finite primite de la terţi, produse ce pot fi vândute

| | | | |
|---|---|---|---|
| 345 | = | 354 | 10.000 RON |
| Produse finite | | Produse aflate la terţi | |
| % | Concomitent, | | |
| 345 | = | 401 | 8.330 RON |
| Produse finite | | Furnizori | 7.000 RON |
| 4426 | | | 1.330 RON |
| TVA deductibilă | | | |

# V. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU TERȚII

Contabilitatea terţilor asigură evidența datoriilor şi creanţelor unei societăți comerciale în relațiile sale cu furnizorii, clienții, personalul, asigurările sociale, bugetul statului etc.

Datoriile şi creanţele unei societăți evidențiate cu ajutorul contului din clasa 4 „Conturi de terți" îmbracă forma datoriilor şi creanţelor pe termen scurt (cu termen de decontare mai mic de un an). Prin datorii pe termen scurt se înțelege totalitatea fondurilor furnizate de terții societății, societatea având obligația de a efectua o prestație sau de a acorda un echivalent valoric. În schimb, prin creanțe pe termen scurt se înțelege totalitatea valorilor economice avansate de societate terţilor, de la care urmează a se primi o sumă de bani sau un echivalent valoric (o lucrare, un serviciu etc.).

Conturile cu ajutorul cărora se evidențiază datoriile pe termen scurt sunt conturi de pasiv; ele se creditează cu datoriile societății față de terți şi se debitează cu sumele plătite acestora; prezintă sold creditor, sold ce reprezintă datoriile rămase de plătit.

Conturile de evidență a creanţelor pe termen scurt au funcție contabilă de activ; se debitează o dată cu crearea creanţelor față de terți şi se creditează în momentul încasării de sume de bani sau a primirii altor echivalente în contul creanţelor existente. Soldul este debitor şi reprezintă creanţele de încasat deținute de societate față de terți.

Conturile de terți asigură evidența operațiunilor cu furnizorii, clienții, personalul societății, cu asigurările, protecția socială, cu bugetul statului, cu diferitele fonduri, cu debitorii şi creditorii diverşi. Totodată, evidențiază decontările în cadrul grupului şi cu asociații, decontările în cadrul unității, conturile de regularizare şi asimilate, precum şi provizioanele pentru deprecierea creanţelor.

Conturile de evidență din clasa 4 „Contul de terți" sunt următoarele:

### CLASA 4 – CONTURI DE TERȚI

**40. Furnizori şi conturi asimilate**

401. Furnizori (P)
403. Efecte de plătit (P)
404. Furnizori de imobilizări (P)
405. Efecte de plătit pentru imobilizări (P)
408. Furnizori – facturi nesosite (P)
409. Furnizori – debitori
    4091. Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)
    4092. Furnizori-debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări (A)

**41. Clienți și conturi asimilate**

411. Clienți
    4111. Clienți (A)
    4118. Clienți incerți sau în litigiu (A)
413. Efecte de primit de la clienți (A)
418. Clienți – facturi de întocmit (A)
419. Clienți – creditori (P)

**42. Personal şi conturi asimilate**

421. Personal – salarii datorate (P)
423. Personal – ajutoare materiale datorate (P)
424. Prime reprezentând participarea personalului la profit (P)
425. Avansuri acordate personalului (A)
426. Drepturi de personal neridicate (P)
427. Reținere din salarii datorate terților (P)
428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
    4281. Alte datorii în legătură cu personalul (P)
    4282. Alte creanțe în legătură cu personalul (A)

**43. Asigurări sociale, protecția socială şi conturi asimilate**

431. Asigurări sociale
    4311. Contribuția unității la asigurările sociale (P)
    4312. Contribuția personalului la asigurările sociale (P)
    4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)
    4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate (P)
437. Ajutor de şomaj
    4371. Contribuția unității la fondul de şomaj(P)
    4372. Contribuția personalului la fondul de şomaj (P)
438. Alte datorii şi creanțe sociale
    4381. Alte datorii sociale (P)
    4382. Alte creanțe sociale (A)

**44. Bugetul statului, fonduri speciale şi contrui asimilate**

441. Impozitul pe profit/venit
    4411. Impozitul pe profit (P)
    4418. Impozitul pe venit (P)
442. Taxa pe valoarea adăugată
    4423. TVA de plată (P)
    4424. TVA de recuperat (A)
    4426. TVA deductibilă (A)
    4427. TVA colectată (P)
    4428. TVA neexigibilă (A/P)
444. Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)
445. Subvenții
    4451. Subvenții guvernamentale (A)
    4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (A)
    4458. Alte sume primite cu caracter de subvenții (A)
446. Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (P)
447. Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate (P)

448. Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
4481. Alte datorii faţă de bugetul statului (P)
4482. Alte creanţe privind bugetul statului (A)

**45. Grup şi acţionari/asociaţi**
451. Decontări între entităţile afiliate
4511. Decontări între entităţile afiliate (A/P)
453. Decontări privind interesele de participare
4531. Decontări privind interesele de participare (A/P)
4538. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare (A/P)
455. Sume datorate acţionarilor/asociaţilor
4551. Acţionari/asociaţi – conturi curente (P)
4558. Acţionari/asociaţi – dobânzi la conturi curente (P)
456. Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul (A/P)
457. Dividende de plată (P)
458. Decontări din operaţii la participaţie
4581. Decontări din operaţii în participaţie-pasiv (P)
4582. Decontări din operaţii în participaţie-activ (A)

**46. Debitori şi creditori diverşi**
461. Debitori diverşi (A)
462. Creditori diverşi (P)

**47. Conturi de regularizare şi asimilate**
471. Cheltuieli înregistrate în avans (A)
472. Venituri înregistrate în avans (P)
473. Decontări din operaţii în curs de clarificare (A/P)

**48. Decontări în cadrul unităţii**
481. Decontări între unitate şi subunităţi (A/P)
482. Decontări între subunităţi (A/P)

**49. Ajustări pentru deprecierea creanţelor**
491. Ajustări pentru deprecierea creanţelor – clienţi (P)
495. Ajustări pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii (P)
496. Ajustări pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi (P)

## V.1. *Contabilitatea decontărilor cu furnizorii*

Contabilitatea furnizorilor asigură înregistrarea operaţiunilor unei societăţi cu privire la achiziţia de active imobilizate, active circulante (materii prime, materiale etc.), la executarea şi prestarea de către terţi a unor lucrări sau servicii.

Evidenţa contabilă a decontărilor cu furnizorii se ţine cu ajutorul conturilor de pasiv din cadrul grupei 40 „Furnizori şi conturi asimilate", grupă care include următoarele conturi:

401 – Furnizori; acest cont asigură evidenţa decontărilor cu furnizorii pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate sau serviciile prestate;

403 – Efecte de plătit; asigură evidenţa obligaţiilor de plată stabilite pe bază de efecte comerciale (biletul la ordin, cambia, cecul, warantul etc.);

404 – Furnizori de imobilizări; ține evidența obligațiilor de plată față de furnizorii de imobilizări;

405 – Efecte de plătit pentru imobilizări; asigură evidența obligațiilor de plată stabilite pe bază de efecte comerciale față de furnizorii de imobilizări;

408 – Furnizori – facturi nesosite; cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu furnizorii pentru achizițiile de bunuri, lucrările executate şi prestările de servicii pentru care nu s-au primit facturi.

În cadrul grupei 40 se întâlneşte un cont ce prezintă funcția contabilă inversă funcției contabile ce caracterizează această grupă. Acesta este contul 409 „Furnizori debitori", cont de activ, ce este structurat în două conturi sintetice de gradul II, şi anume:

4091 – Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor

4092 – Furnizori-debitori pentru prestări servicii şi executări de lucrări.

Aceste conturi se debitează cu valoarea avansurilor achitate pentru cumpărarea de bunuri de natura stocurilor, respectiv pentru prestările de servicii şi executările de lucrări, cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire facturate la furnizori şi se creditează cu valoarea avansurilor regularizate cu furnizorii la primirea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor, cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire înapoiate furnizorilor sau nerestituite şi înregistrate în stoc etc. Soldul conturilor reprezintă avansul acordat furnizorilor, dar nedecontat.

Efectele de comerț sunt titluri negociabile, care încorporează un drept de creanță al deținătorului față de emitentul acestora. Acestea sunt creanțe pe termen scurt şi cuprind:

– cecul barat;

– biletul la ordin;

– cambia;

– warantul etc.

Biletul la ordin şi warantul presupun implicarea a două persoane în procesul de decontare, pe când cecul barat şi cambia presupun implicarea în procesul de decontare a trei persoane.

Caracteristicile cecului barat, biletului la ordin, cambiei sunt următoarele:

**Cecul barat** este instrumentul de plată care pune în legătură în procesul creării sale trei persoane: trăgătorul, trasul şi beneficiarul. Acest instrument este creat de trăgător, care, pe baza unui disponibil în prealabil la o bancă, dă ordin acesteia, care se află în poziția de tras, să plătească la prezentare o sumă determinată unei terțe persoane aflate în poziție de beneficiar.

Trăgătorul poate emite un cec numai în condițiile în care acesta deține la tras (bancă) fonduri proprii, disponibile care pot proveni dintr-un depozit bancar, dintr-o deschidere de credit, din operațiuni de încasări etc. Cecul barat este plătibil la vedere, termenele de prezentare la plată fiind de 8 zile, dacă cecul este plătibil în localitatea în care a fost emis sau de 15 zile, în celelalte cazuri şi se calculează începând cu ziua următoare datei emiterii cecului. Cecul barat are caracteristica de a avea înscrise două linii paralele oblice pe fața cecului.

Pentru evitarea riscului de neplată a cecurilor barate se impune certificarea lor, aceasta reprezentând operațiunea prin care banca confirmă pe cec existența disponibilului necesar efectuării plății şi persoana care a emis cecul nu mai poate retrage din contul său această sumă de bani, până la expirarea perioadei de prezentare de 8, respectiv 15 zile, după caz.

**Biletul la ordin** reprezintă instrumentul de plată prin care emitentul îşi ia angajamentul de a plăti la o anumită dată, o sumă determinată beneficiarului sau posesorului legitim al instrumentului. Acesta pune în legătură, în procesul creării sale, două persoane, şi anume, emitentul şi beneficiarul. Emitentul care în calitate de debitor se obligă să plătească o sumă de bani la un anumit termen sau la prezentare unui beneficiar aflat în calitate de creditor.

Ca şi cecul barat, biletul la ordin poate fi girat, girul reprezentând operaţiunea prin care posesorul biletului la ordin, numit girant, transferă unei alte persoane, numite giratar, toate drepturile ce izvorăsc din acest instrument.

**Cambia** reprezintă obligaţia scrisă de a plăti sau de a face să se plătească, la scadenţă, o sumă de bani determinată, acest titlu de credit, sub semnătură privată punând în legătură în procesul creării sale trei persoane: trăgătorul, care în calitate de creditor dă ordin debitorului său numit tras să plătească o sumă fixată, la o dată determinată în timp, fie unui beneficiar, fie la ordinul acestuia din urmă.

Cambia circulă prin gir (definiţia a fost dată la biletul la ordin) şi prin cesiune de creanţă ordinară, aceasta fiind actul prin care creditorul numit cedent transferă dreptul său de creanţă unei alte persoane numită cesionar (cesiunea de creanţă devine valabilă numai începând din momentul notificării ei debitorului sau din momentul în care debitorul o acceptă prin act autentic ).

Posesorul cambiei, care nu este plătibilă la vedere, trebuie să o prezinte la plată în ziua scadenţei sau la cel mult două zile de la aceasta.

Contabilitatea operaţiilor privind decontările cu furnizorii presupune următoarele tipuri de înregistrări:

– aprovizionarea cu stocuri:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 401 |
| 3 | | Furnizori |
| Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie | | |
| 4426 | | |
| TVA deductibilă | | |

– aprovizionarea cu imobilizări necorporale şi corporale

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 404 |
| 20 | | Furnizări de imobilizări |
| Imobilizări necorporale | | |
| 21 | | |
| Imobilizări corporale | | |
| 4426 | | |
| TVA deductibilă | | |

– primirea lucrărilor şi serviciilor de la furnizori

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 401 |
| 61 | | Furnizori |
| Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi | | |
| 62 | | |
| Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi | | |
| 4426 | | |
| TVA deductibilă | | |

- pentru aprovizionarea cu stocuri, cu imobilizări necorporale şi corporale şi pentru lucrările şi serviciile executate de terţi şi pentru care nu s-au primit facturile până la data închiderii exercițiului financiar:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 408 |
| 3 | | Furnizori – facturi nesosite |
| Conturi de stocuri şi producția în curs de execuție | | |
| 20 | | |
| Imobilizări necorporale | | |
| 21 | | |
| Imobilizări corporale | | |
| 61 | | |
| Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți | | |
| 62 | | |
| Cheltuieli cu alte servicii executate de terți | | |
| 4428 | | |
| TVA neexigibilă | | |

La deschiderea exercițiului financiar următor, înregistrarea de mai sus se stornează în negru, urmând ca, la primirea facturii, aceasta să fie repusă din nou cu următoarele modificări:

a) modificările de sume (dacă este cazul);

b) contul „TVA neexigibilă" devine „TVA deductibilă"

c) contul „Furnizori – facturi nesosite" devine „Furnizori" sau „Furnizori de imobilizări", după caz.

– plata furnizorilor pe baza de efecte comerciale

| | | |
|---|---|---|
| 401 | = | 403 |
| Furnizori | | Efecte de plătit |
| | | Sau |
| 404 | = | 405 |
| Furnizări de imobilizări | | Efecte de plătit pentru imobilizări |

– plata efectelor comerciale şi a furnizorilor prin virament bancar

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 512 |
| 403 | | Conturi curente la bănci |
| Efecte de plătit | | |
| 405 | | |
| Efecte de plătit pentru imobilizări | | |
| 401 | | |
| Furnizori | | |
| 404 | | |
| Furnizori de imobilizări | | |

– acordarea de avansuri pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor sau pentru prestări servicii/executări de lucrări:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 512 |
| 4091 | | Conturi curente la bănci |
| Furnizări – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor | | |
| 4092 | | |
| Furnizări-debitori pentru prestări servicii/executări de lucrări | | |

– decontarea furnizorilor pe baza disponibilităților băneşti şi a avansurilor acordate

| | | |
|---|---|---|
| 401 | = | % |
| Furnizori | | 512 |
| | | Conturi curente la bănci |
| | | 409 |
| | | Furnizori debitori |

*Exemplul 1:*

O societate comercială acordă un avans unui furnizor în vederea achiziționării de materii prime în valoare de 11.900 RON. Furnizorul emite factura de avans în favoarea societății comerciale. Ulterior furnizorul livrează societății materii prime în valoare de 20.000 RON, cheltuielile de transport consemnate în factură fiind de 1.000 RON. Societatea achită datoria rămasă față de furnizor prin emiterea unui bilet la ordin care ulterior este achitat. TVA 19%.

a) Înregistrarea facturii de avans

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 11.900 RON |
| 409 | | Furnizori | 10.000 RON |
| Avansuri acordate furnizorului | | | |
| 4426 | | | 1.900 RON |
| TVA deductibilă | | | |

b) Evidențierea plății avansului acordat

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401 | = | 5121 | 11.900 RON |
| Furnizori | | Conturi la bănci în lei | |

c) Înregistrarea aprovizionării cu materii prime

Costul materiilor prime = 20.000 RON + 1.000 RON = 21.000 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 24.990 RON |
| 301 | | Furnizori | 21.000 RON |
| Materii prime | | | |
| 4426 | | | 3.990 RON |
| TVA deductibilă | | | |

d) Stingerea parțială a obligației de plată față de furnizor ca urmare a avansului acordat

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401 | = | % | 11.900 RON |
| Furnizori | | 409 | 10.000 RON |
| | | Avansuri acordate furnizorilor | |
| | | 4626 | 1.900 RON |
| | | TVA deductibilă | |

e) Înregistrarea emiterii biletului la ordin

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401 | = | 403 | 13.090 RON |
| Furnizor | | Efecte de plată | |

f) Plata biletului la ordin

| | | | |
|---|---|---|---|
| 403 | = | 5121 | 13.090 RON |
| Efecte de plătit | | Conturi la bănci în lei | |

*Exemplul 2:* O societate comercială se aprovizionează cu materii prime în valoare de 20.000 RON. Până la finele exercițiului financiar nu se primeşte factura aferentă aprovizionării. În prima parte a lunii ianuarie a exercițiului financiar următor, se primeşte factura, valoarea materiilor prime fiind de 26.000 RON. TVA 19%.

a) înregistrarea aprovizionării cu materii prime pentru care nu s-a primit factura:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 408 | 23.800 RON |
| 301 | | Furnizori-facturi nesosite | 20.000 RON |
| Materii prime | | | |
| 4428 | | | 3.800 RON |
| TVA neexigibilă | | | |

b) stornarea înregistrării anterioare la începutul anului următor:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 408 | = | % | 23.800 RON |
| Furnizori-facturi nesosite | | 301 | 20.000 RON |
| | | Materii prime | |
| | | 4428 | 3.800 RON |
| | | TVA neexigibilă | |

c) înregistrarea facturii primite

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 30.940 RON |
| 301 | | Furnizori | 26.000 RON |
| Materii prime | | | |
| 4426 | | | 4.940 RON |
| TVA deductibilă | | | |

## V.2. ***Contabilitatea decontărilor cu clienții***

Contabilitatea decontărilor cu clienții asigură evidența decontărilor cu clienții interni şi externi pentru produse, semifabricate, mărfuri etc. vândute, lucrări executate şi servicii prestate pe bază de facturi.

Evidența contabilă a decontărilor cu clienții se ține cu ajutorul conturilor de activ din cadrul grupei 41 „Clienți şi conturi asimilate”, grupă care include următoarele conturi:

411 „Clienți”, cont structurat în două conturi sintetice de gradul II:

– 4111 „Clienți”. Acest cont se debitează cu : valoarea la preț de vânzare a mărfurilor, produselor etc. livrate, lucrărilor efectuate şi serviciilor prestate, precum şi taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă; valoarea bunurilor livrate sau serviciile prestate, care au fost evidențiate în contul „Clienți – facturi de întocmit” valoarea creanțelor reactivate; valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienților; diferențele de curs valutar favorabile, aferente creanțelor exprimate în devize la închiderea exercițiului financiar etc. Se creditează cu sumele încasate de la clienți în conturile de disponibilități sau în numerar, valoarea sconturilor acordate clienților, sumele datorate de clienții incerți, dubioşi, rău platnici sau aflați în litigiu, avansurile încasate de la clienți, cu valoarea ambalajelor, care circulă în sistem de restituire, primite de la clienți etc.

– 4118 „Clienți incerți sau în litigiu”. Se debitează ca valoarea bunurilor livrate, a prestațiilor efectuate sau a lucrărilor executate clienților ce se dovedesc rău platnici, dubioşi, în litigiu, cu diferențele favorabile de curs valutar aferente clienților incerți la finele exercițiului financiar; se creditează cu sumele încasate de la clienții incerți sau în litigiu, cu sumele trecute pe pierderi, cu prilejul scoaterii din evidență a clienților rău platnici sau în litigiu, cu diferențele nefavorabile de curs valutar aferente acestei categorii de clienți etc.

413 – Efecte de primit de la clienți; acest cont evidențiază drepturile de creanță stabilite pe bază de efecte comerciale.

418 – Clienți – facturi de întocmit; evidențiază livrările de diverse bunuri, executările de lucrări sau prestările de servicii, inclusiv taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea nu a întocmit facturi.

419 – Clienți – creditori; acest cont prezintă funcția contabilă inversă conturilor din grupa 41 „Clienți şi conturi asimilate”, deci funcție de pasiv. Cu ajutorul său sunt evidențiate sumele reprezentând avansurile încasate de la clienți pentru livrări de bunuri, executări de lucrări sau prestări servicii ce se vor efectua ulterior, precum şi valoarea ambalajelor, care circulă în sistem de restituire, primite de la clienți.

Contabilitatea operațiilor privind decontările cu clienții presupune o multitudine de tipuri de înregistrări. În continuare, voi prezenta câteva dintre acestea:

– livrările de bunuri, executările de lucrări şi prestările de servicii:

| | | |
|---|---|---|
| | = | % |
| 4111 | | 70 |
| Clienți | | Cifra de afaceri |
| | | 4427 |
| | | TVA colectată |

– primirea avansului de la furnizori pentru livrări ulterioare de bunuri sau pentru lucrări şi prestări ulterioare de lucrări, respectiv servicii:

| | | |
|---|---|---|
| 512 | = | 409 |
| Conturi curente la bănci | | Clienți-creditori |

– acceptarea efectelor comerciale de încasat

| | | |
|---|---|---|
| 413 | = | 4111 |
| Efecte de primit de la clienți | | Clienți |

– remiterea spre încasare a efectelor comerciale de încasat

a) în cazul filelor de cec

| | | |
|---|---|---|
| 5112 | = | 413 |
| Cecuri de încasat | | Efecte de primit de la clienți |

b) în cazul celorlalte efecte comerciale

| | | |
|---|---|---|
| 5113 | = | 413 |
| Efecte de încasat | | Efecte de primit de la clienți |

– remiterea spre scontare a efectelor comerciale de încasat

| | | |
|---|---|---|
| 5114 | = | 413 |
| Efecte emise spre scontare | | Efecte de primit de la clienți |

– înregistrarea clienților rău platnici sau în litigiu

| | | |
|---|---|---|
| 4118 | = | 4111 |
| Clienți incerți sau în litigiu | | Clienți |

– pentru livrările de bunuri, executările de bunuri, prestările de servicii, pentru care nu s-au întocmit facturi până la data încheierii exercițiului financiar:

| | | |
|---|---|---|
| 418 | = | % |
| Clienți – facturi de întocmit | | 70 |
| | | Cifra de afaceri |
| | | 4428 |
| | | TVA neexigibilă |

La începutul anului financiar următor, înregistrarea de mai sus se stornează în negru, urmând ca la întocmirea facturii, aceasta să fie repusă din nou, cu următoarele modificări:

a) eventualele modificări de sume;

b) contul „TVA neexigibilă" devine „TVA colectată"

c) contul „Clienți – facturi de întocmit" devine „Clienți"

– încasarea efectelor comerciale; această operațiune presupune efectuarea următoarei înregistrări:

| | | |
|---|---|---|
| 512 | = | % |
| Conturi curente la bănci | | 5112 |
| | | Cecuri de încasat |
| | | 5113 |
| | | Efecte de încasat |

– încasarea creanțelor față de clienți

| | | |
|---|---|---|
| 512 | = | 4111 |
| Conturi curente la bănci | | Clienți |
| sau | | |
| 531 | | |
| Casa | | |

– înregistrarea decontării avansurilor primite de la clienți

| 419 | = | 4111 |
|---|---|---|
| Clienți-creditori | | Clienți |

– trecerea pe pierderi (scoaterea din evidența contabilă) a clienților deveniți insolvabili

| 654 | = | 4118 |
|---|---|---|
| Pierderi din creanțe şi debitori diverşi | | Clienți incerți sau în litigiu |

– reactivarea clienților scoşi din evidență:

| 4111 | = | 754 |
|---|---|---|
| Clienți | | Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi |

*Exemplul 1:* O societate vinde produse finite în valoare de 100.000 RON.

În vederea acestei livrări societatea a primit în prealabil de la societatea cumpărătoare un avans de 23.800 RON. Încasarea contravalorii mărfii vândute, la nivelul diferenței rămase se realizează prin încasarea unui bilet la ordin. Biletul la ordin:

I – este încasat

II – este refuzat la plată

Costul produselor finite vândute este de 90.000 RON, TVA 19%.

a) înregistrarea facturii de avans

| 4111 | = | % | 23.800 RON |
|---|---|---|---|
| Clienți | | 419 | 20.000 RON |
| | | Clienți creditori | |
| | | 4427 | 3.800 RON |
| | | TVA colectată | |

b) înregistrarea sumei primite ca avans

| 5121 | = | 4111 | 23.800 RON |
|---|---|---|---|
| Conturile băncii în lei | | Clienți | |

c) înregistrarea livrării de produse finite

| 4111 | = | % | 119.000 RON |
|---|---|---|---|
| Clienți | | 701 | 100.000 RON |
| | | Venituri din vânzarea produselor finite | |
| | | 4427 | 19.000 RON |
| | | TVA colectată | |

concomitent,

| 711 | = | 345 | 90.000 RON |
|---|---|---|---|
| Variația stocurilor | | Produse finite | |

d) înregistrarea diminuării creanței de încasat ca urmare a avansului primit

| % | = | 4111 | 23.800 RON |
|---|---|---|---|
| 419 | | Clienți | 20.000 RON |
| Clienți creditori | | | |
| 4427 | | | 3.800 RON |
| TVA colectată | | | |

e) înregistrarea biletului la ordin pentru suma rămasă de încasat

| | | | |
|---|---|---|---|
| 413<br>Efecte de primit de la clienți | = | 411<br>Clienți | 95.200 RON |

f) înregistrarea biletului la ordin în vederea încasării

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5113<br>Efecte de încasat | = | 413<br>Efecte de primit de la clienți | 95.200 RON |

g) I încasarea biletului la ordin

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5121<br>Conturi la bancă în lei | = | 5113<br>Efecte de încasat | 95.200 RON |

II refuzul la plată al biletului la ordin

– anularea efectului neîncasat

| | | | |
|---|---|---|---|
| 413<br>Efecte de primit de la clienți | = | 5113<br>Efecte de încasat | 95.200 RON |
| 4111<br>Clienți | = | 413<br>Efecte de primit de la clienți | 95.200 RON |

– evidențierea clientului rău platnic

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4118<br>Clienți incerți sau în litigiu | = | 4111<br>Clienți | 95.200 RON |

– înregistrarea provizionului pentru depreciere

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6814<br>Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante | = | 491<br>Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți | 80.000 RON |

Provizionul s-a constituit la valoarea fără TVA.

Valoarea TVA = 92.500 RON × 19/119 = 15.200 RON

În urma lichidării societății rău platnice societatea vânzător recuperează 100% din valoarea creanței

– înregistrarea încasării creanței

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5121<br>Costuri la bancă în lei | = | 4118<br>Clienți incerți sau în litigiu | 95.200 RON |

– înregistrarea anulării ajustării privind depunerea activelor circulante

| | | | |
|---|---|---|---|
| 491<br>Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți | = | 7814<br>Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante | 80.000 RON |

În situația în care o parte din creanță sau întreaga creanță nu era încasată, scoaterea din gestiune a clientului rău platnic presupune înregistrarea:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 4118 |
| 654 | | Clienți incerți sau în litigiu |
| Pierderi din creanțe şi creditori diverşi | | |
| 4427 | | |
| TVA colectată | | |

Ulterior se efectuează înregistrarea anulării ajustării privind depunerea activelor circulante.

*Exemplul 2:* O societate comercială livrează produse finite unui client în valoare de 70.000 RON pentru care nu emite factură până la finele exercițiului financiar. Factura este emisă în luna ianuarie a exercițiului financiar următor, valoarea acesteia fiind identică cu valoarea produselor livrate. Costul produselor finite este de 65.000 RON, iar TVA 19%.

a) înregistrarea livrării produselor finite:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 418 | = | % | 83.300 RON |
| Clienți-facturi de întocmit | | 701 | 70.000 RON |
| | | Venituri din vânzarea produselor finite | |
| | | 4428 | 13.300 RON |
| | | TVA neexigibilă | |
| | | Concomitent, | |
| | | scoaterea din gestiune a bunurilor livrate | |
| 711 | | 345 | 65.000 RON |
| Variația stocurilor | | Produse finite | |

b) stornarea înregistrării livrării produselor finite la începutul anului financiar următor:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 418 | 83.300 RON |
| 701 | | Clienți- facturi de întocmit | 70.000 RON |
| Venituri din vânzarea produselor finite | | | |
| 4428 | | | 13.300 RON |
| TVA neexigibilă | | | |

c) înregistrarea pe bază de factură a produselor finite vândute:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4111 | = | % | 83.300 RON |
| Clienți | | 701 | 70.000 RON |
| | | Venituri din vânzarea produselor finite | |
| | | 4427 | 13.300 RON |
| | | TVA colectată | |

*Exemplul 3:* O societate comercială vinde semifabricate în valoare de 80.000 RON. Societatea acordă o reducere de 5% societății cumpărătoare, pentru achiziționarea unei cantități de semifabricate, considerată ca fiind semnificativă. Plata contravalorii semifabricatelor achiziționate se efectuează prin virament bancar. Costul de producție al semifabricatelor este de 72.000 RON, TVA 19%.

a) înregistrarea livrării semifabricatelor

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4111 | = | % | 90.440 RON |
| Clienți | | 702 | 76.000 RON |
| | | Venituri din vânzarea semifabricatelor | (80.000 RON – 80.000 RON × 5%) |
| | | 4427 | 14.440 RON |
| | | TVA colectată | |

Concomitent, scoaterea din gestiune a semifabricatelor vândute:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 711 | = | 341 | 72.000 RON |
| Variația stocurilor | | Semifabricate | |

b) încasarea contravalorii semifabricatelor

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512 | = | 4111 | 90.440 RON |
| Conturi curente la bănci | | Clienți | |

Un caz particular este reprezentat de situația în care societatea comercială are calitatea de cumpărător-exportator sau de importator-vânzător.

Atunci când societatea comercială are calitatea de cumpărător-exportator, aceasta achiziționează mărfuri de la societăți producătoare din țară şi le vinde la extern în nume propriu, pe contul şi riscurile sale.

În contabilitatea societății comerciale se evidențiază, pe de o parte, achiziția mărfurilor, generatoare de cheltuieli de achiziție, cheltuielile de export, în funcție de condițiile de livrare şi cheltuielile de administrație, iar pe de altă parte, venitul obținut din vânzarea mărfurilor la nivelul prețului încasat de la clientul extern.

Mărfurile cumpărate pot fi exportate fie direct din depozitele producătorului, fie după ce acestea au fost aduse în depozite proprii.

Deoarece încasarea de la extern şi plata serviciilor pot avea loc anterior sau ulterior datei facturării, societatea va calcula diferențele de curs valutar, după cum urmează:

– diferența de curs la încasare de la extern = valuta încasată × (cursul valutei la încasare – cursul valutei la facturare);

– diferența de curs la plata serviciilor = valuta achitată × (cursul valutei la plată – cursul valutei la facturare).

Diferența de curs valutar poate fi favorabilă (caz în care îmbracă forma unui venit financiar) sau nefavorabilă (situație în care îmbracă forma unei cheltuieli financiare).

Tipurile de înregistrări contabile sunt următoarele:

a) cumpărarea mărfurilor:

– păstrate în custodie la furnizori interni

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 401 |
| 357 | | Furnizori |
| Mărfuri aflate la terți | | |
| 4426 | | |
| TVA deductibilă | | |

– aduse în depozite proprii

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 401 |
| 371 | | Furnizori |
| Mărfuri | | |
| 4426 | | |
| TVA deductibilă | | |

b) plata furnizorului intern

| | | |
|---|---|---|
| 401 | = | 512 |
| Furnizori | | Conturi curente la bănci |

c) facturarea mărfurilor la export (TVA = 0)

| | | |
|---|---|---|
| 4111 | = | 707 |
| Clienți | | Venituri din vânzarea mărfurilor |

Concomitent, descărcarea gestiunii

| | | |
|---|---|---|
| 607 | = | 357 |
| Cheltuieli privind mărfurile | | Mărfuri aflate la terți |
| | | sau |
| | | 371 |
| | | Mărfuri |

d) înregistrarea cheltuielilor externe de transport şi plata acestora

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 401 (contravaloarea în lei |
| 624 | | a sumei în valută) |
| Cheltuieli cu transportul | | Furnizori |
| de bunuri şi personal | | |
| 4426 | | |
| TVA deductibilă | | |

– situația apariției unor diferențe nefavorabile de curs valutar

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 512 (suma în valută × cursul de schimb |
| | | din ziua plății) |
| 401 | | Conturi curente la bănci (contravaloarea |
| Furnizori | | în lei a sumei în valută la facturare) |
| 665 | | (Diferențe nefavorabile de curs valutar) |
| Cheltuieli de curs | | |
| valutar din diferențe | | |

– situația apariției unor diferențe favorabile de curs valutar

| | | |
|---|---|---|
| 401 | = | % Contravaloarea în lei a sumei |
| Furnizori | | în valută la facturare |
| | | 512 (contravaloarea în lei a sumei |
| | | în valută la data plății) |
| | | Conturi curente la bănci |
| | | 765 (diferențe favorabile |
| | | de curs valutar) |
| | | Venituri din diferențe de curs valutar |

e) încasarea sumei de la clientul extern

– situația apariției unor diferențe de curs valutar favorabile;

| | | |
|---|---|---|
| 512<br>Conturi curente la bănci | = | % (contravaloarea în lei a sumei în valută la data plății)<br>4111 (contravaloarea în lei a sumei în valută la data facturării)<br>Clienți<br>765 (diferențe favorabile de curs valutar)<br>Venituri din diferențe de curs valutar |

– situația apariției unor diferențe de curs valutar nefavorabile

| | | |
|---|---|---|
| %<br><br>512<br>Conturi curente la bănci<br>665<br>Cheltuieli din diferențe de curs valutar | = | 4111 (contravaloarea în lei a sumei în valută la data facturării)<br>Clienți (contravaloarea în lei a sumei în valută la data încasării)<br><br>(diferențe nefavorabile de curs valutar) |

Atunci când societatea comercială are calitatea de importator-vânzător, aceasta importă mărfuri de la extern şi le vinde beneficiarilor la intern.

Prețul de vânzare la intern se stabileşte prin negociere cu beneficiarul, în funcție de costul de achiziție (acesta este alcătuit din prețul extern, cheltuielile de circulație, taxele şi comisioanele vamale etc.).

Dacă mărfurile achiziționate sunt dirijate de la punctul vamal către beneficiarii interni, se poate efectua înregistrarea directă pe cheltuieli a costului de achiziție, nefiind necesară o reflectare a acestora în conturile de mărfuri (dacă acestea sunt aduse în depozitele proprii) sau mărfuri aflate la terți (dacă mărfurile sunt depozitate în spații ale unor societăți depozitare).

a) cumpărarea mărfurilor ce sunt aduse în depozite proprii

| | | |
|---|---|---|
| 371<br>Mărfuri | = | % (valoarea totală a mărfurilor)<br>401 (valoarea mărfurilor achiziționate)<br>Furnizori<br>446 (taxa vamală, comisionul vamal etc.)<br>Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate |

b) efectuarea plăților către bugetul statului

| | | |
|---|---|---|
| %<br>4426<br>TVA deductibilă<br>446<br>Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate | = | 512<br>Conturi curente la bănci |

c) plata furnizorului extern

– situația apariției unor diferențe favorabile de curs valutar

401 = % (contravaloarea în lei a sumei în valută la data facturării)
Furnizori 512 (contravaloarea în lei a sumei în valută la data plății)
Conturi curente la bănci
765
Venituri din diferențe favorabile de curs valutar

– situația apariției unor diferențe nefavorabile de curs valutar

% = 512 (contravaloarea în lei a sumei în valută la data încasării)
401 Conturi curente la bănci (contravaloarea în lei a sumei în valută la data facturării)
Furnizori
665
Cheltuieli din diferențe de curs valutar
(diferențe nefavorabile de curs valutar)

d) vânzarea mărfurilor

4111 = %
Clienți 707
Venituri din vânzarea mărfurilor
4427
TVA colectată

Concomitent, descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute

607 371
Cheltuieli privind mărfurile Mărfuri

Efectele comerciale de primit pot fi scontate. Banca poate achiziționa aceste efecte comerciale, ea cumpărând dreptul de creanță, contra unei sume de bani mai mică decât valoarea acestora (diferența dintre cele două valori poartă denumirea de agio şi revine băncii).

Diferența dintre valoarea nominală a efectelor comerciale de primit şi agio poartă denumirea de valoare scontată. Agio este dat de suma dintre valoarea scontului şi comisionul variabil asimilabil scontului.

*Exemplu:* O societate comercială remite băncii în vederea scontării o filă de cec în valoare de 120.000 RON. Banca, în schimbul filei de cec, pune la dispoziția societății comerciale suma de 100.000 RON, sumă ce alimentează contul acesteia.

– valoarea nominală a filei de cec = 120.000 RON

– valoarea scontată = 100.000 RON

– valoare taxă scont = 120.000 RON – 100.000 RON= 20.000 RON

a) remiterea filei de cec băncii, în vederea scontării:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5114 | = | 413 | 120.000 RON |
| Efecte remise la scontare | | Efecte de primit de la clienţi | |

b) înregistrarea scontării

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 5114 | 120.000 RON (valoare nominală) |
| 512 | | Efecte remise la scontare | 100.000 RON (valoare scontată) |
| Conturi curente la bănci | | | |
| 667 | | | 20.000 RON (valoare taxă scont) |
| Cheltuieli privind sconturile acordate | | | |

## V.3. ***Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările sociale, protecţia socială şi bugetul statului***

### A) *Decontările cu personalul, asigurările sociale şi protecţia socială*

Preţul forţei de muncă, precum şi expresia valorică a părţii din venitul naţional care este destinată consumului individual, direct al angajaţilor poartă denumirea de salariu. Mărimea salariului este stabilită prin negociere între angajatori şi angajaţi, pe baza cadrului general reprezentat de contractul colectiv de muncă şi pe baza cadrului individual reprezentat de contractul individual de muncă.

Societăţile comerciale pot utiliza forme de salarizare precum: salarizarea în acord, salarizarea pe bază de cote procentuale din veniturile realizate din producţia obţinută, salarizarea în regie sau după timpul efectiv lucrat.

La nivelul individual salariul se stabileşte pornind de la salariul tarifar minim pe ţară pentru un lucru de 170 de ore, în medie, pe lună şi a unui tarif orar minim pe ţară.

Elementele de calcul şi decontare a renumeraţiei factorului: muncă, aşa cum sunt evidenţiate la nivelul unui stat de salarii se prezintă, după cum urmează:

• *Salariul de bază brut*

(+) sporuri şi adausuri (în sistemul sporurilor se pot include: sporul pentru vechimea în muncă; sporul pentru condiţii deosebite, cum sunt: mediu toxic, periculoase etc.; sporul pentru orele lucrate suplimentar peste programul de lucru; sporul pentru lucrul de noapte etc.);

(+) indemnizaţiile de conducere şi alte sporuri acordate pentru conducere;

(+) indexări de salarii sau compensări de creşteri de preţ;

(+) sumele acordate cu ocazia ieşirii la pensie, plătite din fondul de salarii;

(+) prime anuale şi cele din cursul anului sub diferite forme, altele decât cele ce reprezintă participarea salariilor la profit.

• *Venit brut*

(-) contribuţia personalului la contribuţia pentru asigurări sociale (9,50%);

(-)contribuţia angajatului la asigurările sociale de sănătate (6,5%);

(-) contribuţia angajatului la fondul de şomaj (1%);

• *Total contribuţii*

• *Venit net* (Venit brut – Total contribuţii)
(-)deducerea personală de bază
(-) deducerile personale suplimentare

• *Venit impozabil*
(-) impozit pe veniturile sub formă salarială:
(-) avansuri acordate salariaţilor;
(-) reţineri datorate terţilor

• *Salariul net de plată* (Venit brut – Total contribuţii – Impozit pe salarii – Avansuri – Reţineri)

Se observă din cele de mai sus că reţinerile suportate de angajat sunt:
- contribuţia angajatului la asigurările sociale (9,50%);
- contribuţia angajatului la asigurările sociale de sănătate (6,5%);
- contribuţia angajatului la fondul de şomaj (1%);
- impozitul pe salarii (16%);
- alte reţineri.

Plata drepturilor salariale implică, de asemenea, reţineri suportate de angajator, şi anume:
- contribuţia angajatorului la asigurările sociale.

Baza lunară de calcul este reprezentată de fondul total de salarii brute lunare realizate de angajaţii cu carte de muncă.

Contribuţia la asigurările datorate de angajator se determină prin aplicarea următoarelor procente la baza de calcul:

19,5% - pentru angajatorii cu condiţii normale de muncă;
24,5% - pentru angajatorii cu condiţii deosebite de muncă;
29,5% - pentru angajatorii cu condiţii speciale de muncă.

Dacă angajatorul desfăşoară activităţi care sunt încadrate în mai multe categorii, din punct de vedere al condiţiilor de muncă, baza impozabilă se stabileşte pentru fiecare dintre aceste trei categorii;
- contribuţia angajatorului la asigurările sociale de sănătate.

Baza lunară de calcul este reprezentată de fondul de salarii realizat lunar (inclusiv sumele plătite din acesta pentru concediile medicale). Contribuţia la asigurările sociale de sănătate se determină prin aplicarea coeficientului de 6% la baza de calcul;
- contribuţia unităţii la fondul de şomaj; se determină prin aplicarea procentului de 2,25% la baza de calcul stabilită pentru plata contribuţiei la asigurările sociale;
- contribuţia de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale; se determină prin aplicarea unui coeficient stabilit în funcţie de codul CAEN la fondul total de salarii brute lunare, cu excepţiile prevăzute de lege;
- contribuţia la fondul unui de asigurări sociale de sănătate; se determină prin aplicarea procentului de 0,85% la fondul total de salarii brute şi se deduce din contribuţia la asigurările sociale datorate de angajator;
- contribuţia la fondul creanţelor salariale; se determină prin aplicarea procentului de 0,25% la fondul total de salarii şi se deduce din contribuţia angajatorului la fondul de şomaj;
- contribuţia angajatorului la Inspectoratul teritorial de muncă (ITM); presupune virarea a 0,75% din fondul brut de salarii (dacă ITM ţine cărţile de muncă ale angajaţilor) sau a 0,25% din fondul brut de salarii (dacă angajatorul este cel ce ţine cărţile de muncă).

Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările sociale şi protecţia socială se ţine cu ajutorul conturilor cuprinse în grupele de conturi – 42 „Personal şi conturi asimilate”, respectiv 43 „Asigurări sociale, protecţia socială şi alte conturi asimilate”.

Din cadrul grupei 42 „Personal şi conturi asimilate” fac parte următoarele conturi:

421 – „Personal – salarii datorate”; are funcţia contabilă de pasiv; se creditează cu salariile cuvenite angajaţilor, cu alte drepturi cuvenite acestora şi se debitează cu reţinerile din salarii, cu sumele neridicate de personal în termenul legal sau cu salariile nete plătite;

423 – „Personal – ajutoare materiale datorate”; are funcţia contabilă de pasiv; se creditează cu sumele datorate angajaţilor, reprezentând ajutoare materiale suportate din contribuţia angajatorului la asigurările sociale şi se debitează cu sumele plătite, cu sumele neridicate sau cu alte reţineri (reţineri datorate terţilor, contribuţia la asigurările sociale de sănătate, la fondul de şomaj, fondul de sănătate şi impozitul datorat);

424 – „Prima reprezentând participarea personalului la profit”; are funcţia contabilă de pasiv; se creditează cu sumele alocate în vederea remunerării angajaţilor şi se debitează cu impozitul reţinut, cu sumele achitate angajaţilor sau cu sumele neridicate de aceştia;

425 – „Avansuri acordate personalului”; are funcţia contabilă de activ; se debitează cu avansurile acordate sau neridicate şi se creditează cu sumele reţinute pe statele de plată sau de ajutoare materiale reprezentând avansuri acordate;

426 – „Drepturi de personal neridicate”; are funcţia contabilă de pasiv şi evidenţiază drepturile de personal, neridicate în termenul legal. Se creditează cu sumele dotorate personalului, neridicate în termen şi se debitează cu sumele achitate personalului sau cu drepturile de personal neridicate, prescrise;

427 – „Reţineri din salarii datorate terţilor”; are funcţia contabilă de pasiv; se creditează cu sumele reţinute din salarii datorate terţilor, ce reprezintă chirii, cumpărări cu plata în rate etc.; se debitează cu sumele achitate terţilor, reprezentând reţineri sau popriri din salarii;

428 – „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul”; acest cont este bifuncţional şi asigură evidenţa creanţelor şi datoriilor ce apar în raporturile angajatorului cu personalul.

Din cadrul grupei 43 „Asigurări sociale, protecţia socială şi conturi asimilate” fac parte conturile:

431 – „Asigurări sociale”; are funcţie contabilă de pasiv; se creditează cu sumele ce reprezintă contribuţiile angajatorului şi angajaţilor la asigurările sociale şi la asigurările sociale de sănătate; se debitează cu sumele virate în contul celor două tipuri de asigurări, precum şi cu sumele datorate angajaţilor ce se suportă din asigurări sociale;

437 – „Ajutor de şomaj”; are funcţia contabilă de pasiv; se creditează cu sumele ce reprezintă contribuţiile angajatorului şi angajaţilor la fondul de şomaj şi se debitează cu sumele virate la acest fond;

438 – „Alte datorii şi creante sociale”; acest cont este bifuncţional şi asigură evidenţa datoriilor de achitat sau creanţele de încasat în raporturile cu asigurările sociale şi protecţia socială.

Pentru înţelegerea modului de calcul şi contabilizare a salariilor şi a tuturor obligaţiilor ce apar din acestea presupun că într-o societate cu condiţie normală de lucru ce îşi desfăşoară activitatea doi salariaţi. Cărţile de muncă sunt ţinute de către angajator.

**Salariatul 1**
Salariul de bază brut = 500 RON
Spor de vechime = 5%
Are în întreținere doi copii minori
Salariatul își desfășoară activitatea în condiții normale de muncă.
*Calculul salariului net cuvenit salariatului 1:*
Salariul de bază brut = 500 RON
(+) Spor de vechime = 25 RON (500 RON × 5%)
Venit brut = 525 RON
Contribuția la asigurări sociale = 50 RON (525 RON× 9,5%)
Contribuția la asigurări sociale de sănătate = 34 RON (525 RON × 6,5%)
Contribuția la fondul de șomaj = 5 RON (525 RON × 1%)
TOTAL contribuții = 89 RON
Venit net (525 RON – 89 RON) = 436 RON
Deducere personală de bază = 450 RON
Baza de calcul = 0 RON
Impozit calculat de virat = 0 RON
Salariu net (525 RON – 89 RON) = 436 RON

**Salariatul 2**
Salariul de bază brut = 2.000 RON
Spor de vechime = 10%
Are în întreținere soția
Salariatul își desfășoară activitatea în condiții normale de muncă.
*Calculul salariului net cuvenit salariatului 2:*
Salariul de bază brut = 2.000 RON
(+) Spor vechime = 200 RON (2.000 RON × 10%)
Venit brut = 2.200 RON
Contribuția la asigurări sociale = 209 RON (2.200 RON × 9,5%)
Contribuția la asigurări sociale de sănătate = 143 RON (2.200 RON × 6,5%)
Contribuția la fondul de șomaj = 22 RON (2.200 RON × 1%)
TOTAL contribuții = 374 RON
Venit net (2.200 RON – 374 RON) = 1.826 RON
Deducere personală de bază = 150 RON
Baza de calcul = 1.826 RON – 150 RON = 1.676 RON
Impozit calculat de virat = 1.676 RON × 16% = 268 RON
Salariu net (2.200 RON– 374 RON – 268 RON) = 1.558 RON

**Statul de salarii aferent salariaților 1 și 2 și înregistrările contabile aferente drepturilor de personal sunt următoarele:**

**Stat de salarii**

| Nume prenume | Salariu de bază | Spo-ruri | Venit brut | Contri-buții la asigurării sociale | CASS | Șo-maj | Venit net | Deduceri personale de bază | Venit impo-zabil | Im-pozit | Salariu net |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 1 | 500 | 25 | 525 | 50 | 34 | 5 | 436 | 450 | 0 | 0 | 436 |
| 2 | 2.000 | 200 | 2.200 | 209 | 143 | 22 | 1.826 | 150 | 1.676 | 268 | 1.558 |
| Total | 2.500 | 225 | 2.725 | 259 | 177 | 27 | 2.262 | 600 | 1.676 | 268 | 1.994 |

Obligațiile de plată ale angajatorului sunt următoarele:

– contribuția la asigurările sociale (CAS) = 2.725 RON × 19,50% = 531 RON

– contribuția la asigurările sociale de sănătate (CASS) = 2.725 RON × 6% = 164 RON

– contribuția la fondul de şomaj = 2.725 RON × 2,25% = 61 RON

– contribuția la fondul de accidente şi boli profesionale (presupunem că procentul este de 0,50%) = 2.725 RON × 0,50% = 14 RON

– contribuția la ITM = 2.725 RON × 0,25% = 7 RON

– contribuția la fondul unic de asigurări sociale de sănătate = 2.725 RON × 0,85 % = 23 RON

– contribuția la fondul creanțelor salariale = 2.725 RON × 0,25% = 7 RON

Înregistrarea impozitului pe venitul sub formă de salarii se efectuează cu ajutorul contului de pasiv 444 „Impozit pe venituri de natura salariilor". Acest cont se creditează cu sumele datorate bugetului de stat reprezentând impozitul pe salarii din drepturile cuvenite salariaților şi se debitează pe măsura virării acestora la buget.

Înregistrarea contabilă la fondul de accidente şi boli profesionale, la ITM şi la fondul unic de asigurării sociale de sănătate se realizează cu ajutorul contului 447 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate". În creditul acestui cont se evidențiază datoriile şi vărsămintele de efectuat, iar în debitul contului se înregistrează plățile efectuate.

1. Înregistrarea cheltuielilor cu salariile

| | | | |
|---|---|---|---|
| 641<br>Cheltuieli cu salariile | = | 421<br>Personal – salarii datorate personalului | 2.725 RON |

2. Înregistrarea reținerilor din salarii

| | | | |
|---|---|---|---|
| 421<br>Personal – salarii datorate | = | %<br>4312<br>Contribuția personalului la asigurările sociale | 731 RON<br>259 RON |
| | | 4314<br>Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate | 177 RON |
| | | 4372<br>Contribuția personalului la fondul de şomaj | 27 RON |
| | | 444<br>Impozit pe venituri de natura salariilor | 268 RON |

3. Înregistrarea contribuției angajatorului la asigurările sociale

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6451<br>Contribuția unității la asigurările sociale | = | 4311<br>Contribuția unității la asigurările sociale | 531 RON |

4. Înregistrarea contribuției angajatorului la asigurările sociale de sănătate

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6453<br>Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate | = | 4313<br>Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate | 164 RON |

5. Înregistrarea contribuției angajatorului la fondul de şomaj

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6452<br>Contribuția unității la fondul de şomaj | = | 4371<br>Contribuția unității la fondul de şomaj | 61 RON |

6. Înregistrarea contribuțiilor la fondul de accidente şi boli profesionale respectiv ITM

| | | | |
|---|---|---|---|
| 635 | = | % | 21 RON |
| Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate | | 447/X<br>Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate – analitic contribuție fond accidente | 14 RON |
| | | 447/Y<br>Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate – analitic ITM | 7 RON |

7. Înregistrarea contribuției la fondul unic de contribuții la asigurările sociale de sănătate

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4311<br>Contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate | = | 447/Z<br>Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate FUASS | 23 RON |

8. Înregistrarea contribuției la fondul creanțelor salariale

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4371<br>Contribuția unității la fondul de şomaj | = | 447/W<br>Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate – Fond creanțe salariale | 7 RON |

9. Efectuarea plăților datorate

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 512<br>Conturi curente la bănci | 1.531RON |
| 4312 | | | 259 RON |
| 4311 | | | 531 RON |
| 4314 | | | 177 RON |
| 4313 | | | 164 RON |
| 4372 | | | 27 RON |
| 4371 | | | 54 RON |
| 444 | | | 268 RON |
| 447/X | | | 14 RON |
| 447/Y | | | 7 RON |
| 447/Z | | | 23 RON |
| 447/W | | | 7 RON |

10. Plata salariilor către angajați

• în numerar

| | | | |
|---|---|---|---|
| 421 | = | 531 | 1.994 RON |
| Personal – salarii datorate | | Casa | |

• în contul angajaților

| | | | |
|---|---|---|---|
| 421 | = | 512 | 1.994 RON |
| Personal – remunerații datorate | | Conturi curente la bănci | |

Pentru angajații care nu au funcția de bază la societate salariul net se determină astfel:

* Salariul de bază brut
(–) contribuția la asigurările sociale
(–) contribuția la asigurările sociale de sănătate
(–) contribuția la fondul de şomaj
Venit net
(–) impozit pe salarii
(–) Reținеri
(–) Avansuri
Salariu net de plată

Pentru aceşti angajați nu se acordă deduceri personale.

*Exemplu*

Un salariat este angajat pe bază de contract de muncă pentru patru ore. Salariul brut potrivit contractului de muncă este de 200 RON.

Calculul salariului net cuvenit salariatului:
Salariul de bază brut = 200 RON
Contribuția la asigurările sociale = 19 RON (200 RON × 9,5%)
Contribuția la asigurările sociale de sănătate = 13 RON (200 RON × 6,5%)
Contribuția la fondul de şomaj = 2 RON (200 RON × 1%)
Venit net = 200 RON – 19 RON – 13 RON – 2 RON = 166 RON
Impozit salarii = 27 RON (166 RON × 16%)
Salariu net = 200 RON – 19 RON – 13 RON – 2 RON – 27 RON = 139 RON
Contribuțiile angajatorului sunt următoarele:
– contribuția la asigurările sociale (CAS) = 200 RON × 19,5% = 39 RON
– contribuția la asigurările sociale de sănătate (CASS) = 200 RON × 7% = 12 RON
– contribuția la fondul de şomaj = 200 RON × 2,25% = 5 RON
– contribuția la fondul de accidente şi boli profesionale = 200 RON × 0,50% = 1 RON
– contribuția ITM = 200 RON × 0,25% = 0,5 RON
– contribuția FUASS = 200 RON × 0,85 RON = 2 RON
– contribuții la fondul creanțelor salariale = 200 RON × 0,25% = 1 RON

Înregistrările contabile sunt similare celor prezentate anterior.

Alte tipuri de înregistrări privind conturile de personal, asigurări sociale şi protecția socială:

a) acordarea avansurilor către salariați

| | | |
|---|---|---|
| - prin cont: | = | 512 |
| 425 | | Conturi la bănci în lei |
| Avansuri acordate salariaților | | |

| | | |
|---|---|---|
| - în numerar | | |
| 425 | = | 531 |
| Avansuri acordate salariaților | | Casa |

b) reținerea avansurilor acordate salariaților

421 = 425
Personal – remunerații datorate Avansuri acordate salariaților

c) acordarea de ajutoare personalului, suportate din asigurările sociale

4311 = 423
Contribuția unității la asigurările sociale Personal – ajutoare materiale date

d) înregistrarea reținerilor

423 = %
Personal – ajutoare materiale date 425
Avansuri acordate salariaților
427
Rețineri din salarii datorate terților
4312
Contribuția personalului
la pensia suplimentară
4314
Contribuția angajaților pentru
asigurările sociale de sănătate
4372
Contribuția personalului
la fondul de şomaj
444
Impozit pe salarii

e) înregistrarea drepturilor salariale neridicate

% = 426
421 Drepturi de personal neridicate
Personal – salarii datorate
421
Personal – ajutorare materiale date
425
Avansuri acordate personalului

f) plata drepturilor de personal neridicate (în numerar)

426 = 531
Drepturi de personal neridicate Casa

g) sumele datorate de personal reprezentând chirii, consumuri ce se fac venit la angajator

4282 = 7588
Alte creanțe în legătură cu personalul Alte venituri din exploatare

h) înregistrarea sumelor datorate privind ajutoare de boală necuvenite

4282 = 4381
Alte creanțe în legătură cu personalul Alte datorii sociale

B) *Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului*

Evidența contabilă a decontărilor cu bugetul statului se ține cu ajutorul conturilor din grupa 44. „Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate". Conturile cuprinse în această grupă sunt următoarele:

441 – „Impozitul pe profit"; asigură evidența decontărilor cu bugetul statului privind impozitul pe profit; este structurat în două conturi sintetice de gradul II, şi anume: 4411 „Impozitul pe profit" şi 4418 „Impozitul pe venit".

Potrivit reglementărilor legale privind impozitul pe profit, profitul impozabil este dat de diferența dintre venituri şi cheltuieli, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile şi se scad deducerile fiscale.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri şi următoarele cheltuieli:

– cheltuielile cu achiziționarea ambalajelor pe durata de viață stabilită de societate;

– cheltuielile efectuate pentru protecția muncii şi cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă şi a bolilor profesionale;

– cheltuielile de reclamă şi publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris;

– cheltuielile de transport şi cazare în țară şi în străinătate efectuate de către salariați şi administratori, în cazul în care societatea realizează profit în exercițiul curent şi/sau din anii precedenți;

– cheltuieli pentru formarea şi perfecționarea profesională a personalului angajat;

– cheltuielile de cercetare, precum şi cheltuielile de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca imobilizări necorporale din punct de vedere contabil;

– cheltuieli pentru protejarea mediului etc.

Din categoria cheltuielilor ce au deductibilități limitate se disting:

– cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicate asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile şi totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol şi cheltuielile cu impozitul pe profit;

– cheltuielile cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări sau detaşări în țară sau străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal pentru instituții publice, în cazul în care se realizează profit;

– cheltuielile sociale în limita cotei de 2% aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului. Exemple de cheltuieli sociale: ajutoare pentru naştere, ajutoare pentru înmormântare, ajutoare pentru boli grave sau incurabile, cheltuieli pentru funcționarea unor grădinițe, şcoli etc. aflate sub administrarea unei societăți comerciale etc.;

– perisabilitățile şi cheltuielile reprezentând tichete de masă acordate de angajatori angajaților potrivit prevederilor legale;

– cheltuielile cu provizioanele şi rezervele în limitele prevăzute de lege;

– cheltuielile cu amortizarea şi cheltuielile cu dobânda în limitele prevăzute de lege.

Cheltuielile considerate nedeductibile sunt:

– cheltuielile privind impozitul pe profit;

– dobânzile şi majorările de întârziere, amenzile, confiscările şi penalitățile de întârziere datorate autorităților române, străine sau persoanelor nerezidente în cadrul contractelor economice;

– cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare;

– cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază documente justificative;

– cheltuielile cu serviciile de consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care societatea nu poate justifica necesitatea prestării acestora şi pentru care nu sunt încheiate contracte;

– cheltuielile de sponsorizare şi/sau mecenat. Societățile comerciale care efectuează sponsorizări şi/sau acte de mecenat scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente numai în situația în care se îndeplinesc cumulativ condițiile:

a) sunt în limita a 3‰ din cifra de afaceri;

b) nu depăşesc mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

La calculul profitului impozabil sunt considerate venituri neimpozabile:

– dividendele primite de la o persoană juridică română:

– diferențele favorabile de valoare ale titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiile sau primelor de emisiuni la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare;

– veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din deducerea sau anularea ajustărilor pentru care nu s-a acordat deducere.

Veniturile sau cheltuielile înregistrate în mod eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin.

Formula de calcul a impozitului pe profit este:

$$P_i = V_{nt} - Ch_t - V_{n\ neimp.} + Ch._{\ nf}$$

unde: $P_i$ – profit impozabil

Vnt – veniturile obținute de societate

$Ch_t$ – cheltuielile efectuate de societate

$Vn_{\ neimp}$ – venituri neimpozabile

$Ch_{nf}$ – cheltuieli nedeductibile fiscal

Contul 441 „Impozitul pe profit" se creditează cu sumele datorate de societate bugetului, reprezentând impozitul pe profit curent şi cu sumele ce reprezintă impozit pe profit amânat; se debitează cu sumele virate la bugetul statului sau cu sumele ce trec din categoria impozit pe profit amânat în categoria impozit pe profit curent.

442 – „Taxa pe valoarea adăugată"; cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată. În cadrul acestui cont se disting următoarele conturi sintetice de gradul II:

4423 – „TVA de plată"; acest cont prezintă funcție contabilă de pasiv; se creditează cu diferențele rezultate la finele perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată (mai mare) şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă (mai mică); se debitează cu plățile efectuate către buget şi cu taxa pe valoarea adăugată de recuperat, compensată;

4424 – „TVA de recuperat"; acest cont prezintă funcție contabilă de activ; se debitează cu diferențele rezultate la finele perioadei între taxa pe valoarea adăugată deductibilă (mai mare) şi taxa pe valoarea adăugată colectată (mai mică); se creditează cu sumele încasate de la buget, în baza cererii de rambursare şi cu taxa pe valoarea adăugată de recuperat, compensată în perioadele următoare cu taxa pe valoarea adăugată de plată;

4426 – „TVA deductibilă”; are funcție contabilă de activ; se debitează cu sumele ce reprezintă taxa pe valoarea adăugată, evidențiate în facturile emise de furnizori pentru bunurile, serviciile şi lucrările achiziționate de societate sau aferentă mijloacelor fixe realizate în cadrul unității; se creditează cu sumele deductibile din taxa pe valoarea adăugată colectată, cu sumele ce reprezintă TVA deductibilă ce depăşesc valoarea TVA colectată ce urmează a se încasa de la bugetul statului etc;

4427 – „TVA colectată”; are funcția contabilă de pasiv; se creditează cu taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise către clienți reprezentând livrări de produse, executări de lucrări sau prestări de servicii, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă mijloacelor fixe realizate în regie proprie, aferentă lipsurilor imputate etc.; se debitează cu sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat, taxa pe valoarea adăugată deductibilă, precum şi taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare clienților scoşi din activul patrimonial;

4428 – „TVA neexigibilă”; este un cont bifuncțional, care evidențiază sumele aferente TVA deductibile şi TVA colectate pentru achiziții/livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări pentru care nu s-au întocmit sau nu au sosit facturile până la finele unui exercițiu financiar; totodată, în acest cont sunt evidențiate şi sumele reprezentând TVA în situația în care există decalaje între faptul generator de TVA şi exigibilitatea sa;

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect care se datorează bugetului de stat.

Baza de impozitare şi taxa pe valoarea adăugată se determină integral la livrarea bunurilor şi/sau prestarea serviciilor. În baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind şi impozitele, taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, exclusiv TVA precum şi cheltuielile accesorii livrării de bunuri şi prestării de servicii (comisione, cheltuieli de transport, cheltuieli de ambalare etc.).

Taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare, în prezent acestea fiind de 19%, respectiv 9%.

444 – „Impozitul pe venituri de natura salariilor”; are funcția contabilă de pasiv; se creditează cu sumele datorate bugetului reprezentând impozit pe salarii reținut din drepturile salariale cuvenite angajaților şi se creditează cu sumele virate la buget;

În vederea determinării impozitului pe salarii se impune delimitarea salariaților societății în salariați care au funcție de bază la societate şi salariați care realizează venituri din salarii altele decât cele de la funcția de bază.

Prin locul unde se află funcția de bază se înțelege fie ultimul loc înscris în carnetul de muncă pentru angajații cu contract de muncă, la un singur loc de muncă, fie locul declarat drept funcție de bază de către salariații care cumulează mai multe funcții.

Rezultă că funcția de bază poate fi declarată de către un salariat şi la locul de muncă la care salariatul este angajat cu contract individual de muncă cu timp parțial.

Un salariat care cumulează mai multe contracte individuale de muncă, beneficiază de deducere personală numai de la societatea unde a declarat funcția de bază.

445 – „Subvenții”; este un cont de activ; se debitează cu sumele alocate de la buget sau alte organisme pentru investiții sau pentru acoperirea diferențelor de preț la unele produse de bază, creditându-se cu sumele reprezentând subvenții încasate.

446 – „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”; are funcție contabilă de pasiv şi ține evidența decontărilor cu bugetul statului sau bugetele locale privind accize, taxe vamale, impozitul pe clădiri, terenuri etc.;

447 – „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate”; are, de asemenea, funcţie contabilă de pasiv şi ţine evidenţa datoriilor şi vărsămintelor efectuate către, fondul de accidente şi boli profesionale, ITM etc.

448 – „Alte datorii şi creante în bugetul statului”; este cont bifuncţional care ţine evidenţa sumelor reprezentând salarii neridicate, prescrise, amenzi şi penalităţi etc.

Mărimea impozitului pe profit se stabileşte prin aplicarea cotei de 25%asupra profitului impozabil. Începând cu anul 2005 cota de impozit pe profit va fi de 19%

Înregistrările contabile aferente impozitului pe profit sunt următoarele:

a) înregistrarea cheltuielilor cu impozitul pe profit

| | | |
|---|---|---|
| 691 | = | 441 |
| Cheltuieli cu impozitul pe profit | | Impozitul pe profit |

b) plata impozitului datorat

| | | |
|---|---|---|
| 441 | = | 512 |
| Impozitul pe profit | | Conturi curente la bănci |

c) înregistrarea impozitului pe profit, plătit în plus

| | | |
|---|---|---|
| 441 | = | 691 |
| Impozitul pe profit | | Cheltuieli în impozitul pe profit |

d) încasarea impozitului pe profit plătit în plus

| | | |
|---|---|---|
| 512 | = | 441 |
| Conturi curente în bănci | | Impozitul pe profit |

Modul de calculare şi înregistrare a impozitului pe salarii a fost prezentat şi exemplificat o dată cu stabilirea drepturilor de personal.

Documentele de stabilire lunară a taxei pe valoarea adăugată colectată şi deductibilă sunt reprezentate de registrele auxiliare „Jurnalul pentru vânzări” şi „Jurnalul pentru cumpărări”. Aceste jurnale se întocmesc pe baza datelor cuprinse în facturi sau alte documente prevăzute de lege. Societăţile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să întocmească şi să depună lunar deconturile privind situaţia TVA (trimestrial la microîntreprinderi).

*Exemplu*: O societate comercială efectuează în cursul lunii ianuarie N următoarele operaţiuni:

1) livrează mărfuri în sumă de 20.000 RON;

2) achiziţionează materii prime în valoare de 15.000 RON;

3) vinde un utilaj cu valoarea de intrare de 70.000 RON, amortizat în proporţie de 70%. Preţul de vânzare 80.000 RON;

4) achiziţionează un utilaj cu suma de 60.000 RON;

5) livrează semifabricate în valoare de 10.000 RON;

6) înregistrează minus la materiale auxiliare de 3.000 RON, minus imputabil:

7) înregistrează un mijloc de transport realizat în regie proprie, în valoare de 100.000 RON. Deducerea este de 100%

8) prestează servicii în valoare de 70.000 RON;

9) înregistrează contravaloarea executării de către terţi a unei lucrări în valoare de 50.000 RON;

10) înregistrează mărfurile primite în valoare de 10.000 RON pentru care nu s-a primit factura. Factura, pe aceeaşi sumă, se primeşte în aceeaşi lună.

La finele lunii, are loc regularizarea TVA. TVA = 19%.

1) livrarea mărfurilor

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4111 | = | % | 23.800 RON |
| Clienți | | 707 | 20.000 RON |
| | | Venituri din vânzarea mărfurilor | |
| | | 4427 | 3.800 RON |
| | | TVA colectată | |

2) achiziția de materii prime

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 17.850 RON |
| 301 | | Furnizori | 15.000 RON |
| Materii prime | | | |
| 4426 | | | 2.850 RON |
| TVA deductibilă | | | |

3) vânzarea utilajului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 461 | = | % | 83.300 RON |
| Debitori diverşi | | 7583 | 70.000 RON |
| | | Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital | |
| | | 4427 | 13.300 RON |
| | | TVA colectată | |

4) achiziționarea utilajului

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 404 | 71.400 RON |
| 2131 | | Furnizori de imobilizări | 60.000 RON |
| Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru) | | | |
| 4426 | | | 11.400 RON |
| TVA deductibilă | | | |

5) vânzarea semifabricatelor

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4111 | = | % | 11.900 RON |
| Clienți | | 702 | 10.000 RON |
| | | Venituri din vânzarea semifabricatelor | |
| | | 4427 | 1.900 RON |
| | | TVA colectată | |

6) înregistrarea minusului de materiale auxiliare

| | | | |
|---|---|---|---|
| 461 | = | % | 3.570 RON |
| Debitori diverşi | | 3021 | 3.000 RON |
| | | Materiale auxiliare | |
| | | 4427 | 570 RON |
| | | TVA colectată | |

7) înregistrarea TVA aferentă mijlocului de transport realizat în regie proprie:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4426 | = | 4427 | 19.000 RON |
| TVA deductibilă | | TVA colectată | |

8) înregistrarea contravalorii serviciilor prestate

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4111 | = | % | 83.300 RON |
| Clienți | | 704 | 70.000 RON |
| | | Venituri din lucrări executate şi servicii prestate | |
| | | 4427 | 13.300 RON |
| | | TVA colectată | |

9) înregistrarea contravalorii lucrării executate de terți

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 59.500 RON |
| 61 | | Furnizori | 50.000 RON |
| Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți | | | |
| 4426 | | | 9.500 RON |
| TVA deductibilă | | | |

10) înregistrarea mărfurilor primite pentru care nu s-a primit factura

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 408 | 11.900 RON |
| 371 | | Furnizori – facturi nesosite | 10.000 RON |
| Mărfuri | | | |
| 4428 | | | 1.900 RON |
| TVA neexigibilă | | | |

- înregistrarea mărfurilor la primirea facturii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 408 | = | 401 | 11.900 RON |
| Furnizori – facturi nesosite | | Furnizori | |
| 4426 | | 4428 | 1.900 RON |
| TVA deductibilă | | TVA neexigibilă | |

NOTĂ: În cazul ieşirilor respectiv a intrării mijlocului de transport în societate am avut în vedere exclusiv înregistrarea contabilă privind TVA.

Situația în conturile de TVA se prezintă astfel:

| D 4426 „TVA deductibilă" C | | D 4427 „TVA colectată" C | |
|---|---|---|---|
| (2) 2.850 | | | 3.800 (1) |
| (4) 11.400 | | | 13.300 (3) |
| (7) 19.000 | | | 1.900 (5) |
| (9) 9.500 | | | 570 (6) |
| (10) 1.900 | | | 19.000 (7) |
| | | | 13.300 (7) |
| Rd = 44.650 | | | Rc = 51.870 |
| | Sfd 44.650 | Sfc=51.870 | |

| D 4428 „TVA neexigibilă" C | |
|---|---|
| 1.900 (10) | 1.900 (10) |
| Sf = 0 | |

La finele fiecărei luni se compară soldul conturilor 4426 „TVA deductibilă” cu soldul contului 4427 „TVA colectată”. Pot apare trei situații:

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| a) | sold | cont | 4426 | > | sold | cont | 4427 | ⇒ | TVA de recuperat |
| b) | sold | cont | 4426 | < | sold | cont | 4427 | ⇒ | TVA de plată |
| c) | sold | cont | 4426 | = | sold | cont | 4427 | ⇒ | societatea nu are TVA de plată şi nici TVA de recuperat |

În cazul exemplului prezentat mai sus, se observă că soldul contului 4427 „TVA colectată” este mai mare decât soldul contului 4426 „TVA deductibilă”, cu suma de 7.220 RON (51.870 RON– 44.650 RON).

Regularizarea TVA presupune închiderea conturilor 4426 şi 4427 şi stabilirea sumelor de plătit sau de încasat, după caz.

Ultima operație referitoare la TVA ce se efectuează în cazul unei luni este cea referitoare la regularizare. În cazul exemplului prezentat:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4427 | = | % | 51.870 RON |
| TVA colectată | | 4426 | 44.650 RON |
| | | TVA deductibilă | |
| | | 4423 | 7.220 RON |
| | | TVA de plată | |

Dacă la finele unei luni o societate înregistrează TVA de recuperat, suma aferentă poate fi recuperată de la buget în baza solicitării de rambursare, dacă suma de rambursat este mai mare de 5.000 RON sau poate fi compensată cu eventualele sume de plătit, reprezentând TVA, în perioadele următoare (situație des întâlnită).

*Exemplu:* O societate comercială prezintă la finele lunii ianuarie N TVA de recuperat 10.000 RON. La finele lunii februarie N, societatea are TVA de plată 12.000 RON.

Înregistrarea contabilă de compensare ce se va realiza în ultima zi lucrătoare a lunii februarie, va avea în vedere suma cea mai mică, anume 10.000 RON.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4423 | = | 4424 | 10.000 RON |
| TVA de plată | | TVA de recuperat | |

În urma acestei înregistrări, soldul contului 4424 „TVA de recuperat” devine 0 (zero), iar societatea are de achitat bugetului statului TVA în sumă de doar 2.000 RON.

În categoria „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” se includ sumele reprezentând taxe vamale, comisioane vamale, accize, impozit pe clădiri, impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea mijloacelor de transport, a mijloacelor de publicitate, afişaj şi reclamă, taxele de timbru etc.”.

În cazul în care societatea achiziționează din import bunuri ce servesc la producția altor bunuri, la executarea de lucrări sau prestarea de servicii, taxele vamale, comisioanele vamale şi accizele sunt încorporate în costul de achiziție al bunurilor.

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 446 |
| 2 | | Alte impozite, taxe |
| Conturi de imobilizări | | şi vărsăminte asimilate |
| 3 | | |
| Costuri de stocuri şi producție | | |
| în curs de execuție | | |

În cazul contului 446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” se deschid conturi analitice pentru fiecare impozit şi taxă datorat(ă).

Atunci când societatea achiziționează bunuri ce nu îndeplinesc condiția prezentată mai sus sau când se evidențiază toate celelalte categorii de impozite şi taxe prezentate anterior, contul de corespondență al acestor taxe şi impozite datorate (taxe vamale, accize etc.) este contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite şi taxe”.

*Exemplu:* O societate comercială achiziționează un utilaj din import.

Taxa vamală este de 20.000 RON. Comisionul vamal 2.000 RON.

a) plata taxei vamale şi a comisionului vamal

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 512 | 22.000 RON |
| 446 | | Conturi curente la bănci | 20.000 RON |
| Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate - analitic distinct, taxe vamale - | | | |
| 446 | | | 2.000 RON |
| Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate - analitic distinct, comision vamal - | | | |

b) înregistrarea taxei vamale şi a comisionului vamal în costul de achiziție al utilajului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2131 | = | % | 22.000 RON |
| Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru) | | 446 | 20.000 RON |
| | | Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate - analitic, taxe vamale - | |
| | | 446 | 2.000 RON |
| | | Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate - analitic, comision vamal - | |

*Exemplu:* O societate comercială calculează impozitul datorat pe clădire şi pe teren şi obține valorile de 20.000 RON respectiv 5.000 RON. Plata acestor obligații se efectuează prin virament bancar.

a. înregistrarea sumelor datorate

| | | | |
|---|---|---|---|
| 635 | = | % | 25.000 RON |
| Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate | | 446 | 20.000 RON |
| | | Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate - analitic, impozit pe clădire - | |
| | | 446 | 5.000 RON |
| | | Alte impozite, taxe vărsăminte asimilate - analitic distinct, impozit pe teren - | |

b. plata sumelor datorate

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 512 | 25.000 RON |
| 446 | | Conturi curente la bănci | 20.000 RON |
| Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate - analitic, impozitul pe clădire - | | - analitic, impozitul pe clădire - | |
| 441 | | | 5.000 RON |
| Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate - analitic, impozitul pe teren - | | | |

Înregistrarea sumelor datorate fondului de accidente şi boli profesionale ITM sau altor organisme presupune efectuarea următoarei formule contabile:

| | | |
|---|---|---|
| 635 | = | 447 |
| Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate | | Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate |

În cadrul contului 447 „ Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate" se impune crearea de conturi analitice pentru fiecare tip de datorie. Consider că se impune crearea de conturi analitice şi la contul de cheltuieli asigurându-se astfel o corelație între cheltuială şi elementul său de decontare.

Amenzile, penalitățile şi majorările aferente acestora în caz de neplată, sumele încasate reprezentând un plus din alte datorii şi creanțe, sunt evidențiate cu ajutorul contului de evidență „ Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului".

*Exemplu*: O societate comercială datorează bugetului statului suma de 15.000 RON, reprezentând amenzi şi penalități.

a) înregistrarea sumei datorate

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6581 | = | 4481 | 15.000 RON |
| Despăgubiri, amenzi şi penalități | | Alte datorii față de bugetul statului | |

b) plata sumei datorate

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4481 | = | 512 | 15.000 RON |
| Alte datorii față de bugetul statului | | Conturi curente la bănci | |

## V.4. ***Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului şi cu asociații***

Evidența decontărilor în cadrul grupului şi cu asociații se ține cu ajutorul conturilor din grupa 45 „Grup şi asociați", grupă ce conține conturile:

451 – „Decontări în cadrul grupului"; acest cont bifuncțional se debitează cu sumele virate unităților din cadrul grupului, cu dobânzile aferente acestora, cu dividendele ce urmează a fi încasate din participații etc.; se creditează cu sumele încasate de la alte unități din cadrul grupului, cu dobânzile aferente acestora, cu dividendele de plătit aferente participațiilor etc.

*Exemplu*: Societatea comercială „X" S.A. virează unei societăţi din cadrul grupului suma de 70.000 RON, cu o dobândă de 7% pe an. Împrumutul este acordat pe o durată de un an. Plata dobânzii se efectuează la finele anului, atunci când se primeşte şi suma împrumutată.

a) virarea sumei către societatea din cadrul grupului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4511<br>Decontări în cadrul grupului | = | 512<br>Conturi curente la bănci | 70.000 RON |

b) calcularea şi înregistrarea dobânzii de primit
70.000 RON x 7% = 4.900 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4518<br>Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului | = | 766<br>Venituri din dobânzi | 4.900 RON |

c) încasarea sumei împrumutului şi a dobânzii aferente

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512<br>Conturi curente la bănci | = | %<br>4511<br>Dobânzi în cadrul grupului | 74.900 RON<br>70.000 RON |
| | | 4518<br>Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului | 4.900 RON |

453 – „Decontări privind interesele de participare"; acest cont bifuncţional se debitează cu sumele virate acelor societăţi în care societatea are interese de participare, cu dobânzile aferente acestora etc., şi se creditează cu sumele primite de la acele societăţi ce au interese de participare în societate, cu dobânzile aferente acestora etc.

*Exemplu*: Societatea comercială „X" S.A. primeşte de la o altă societate ce prezintă interese de participare în cadrul societăţii, un împrumut pe o durată de doi ani în valoare de 100.000 RON; dobânda este de 10% pe an. Plata dobânzii se realizează anual, iar la finele primului an se rambursează 60% din suma împrumutată.

a) primirea sumei

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512<br>Conturi curente la bănci | = | 4531<br>Decontări privind interesele de participare | 100.000 RON |

b) calcularea şi înregistrarea dobânzii de plată la finele primului an
100.000 RON x 10% = 10.000 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| 666<br>Cheltuieli privind dobânzile | = | 4538<br>Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare | 10.000 RON |

c) rambursarea a 60% din suma împrumutată şi plata dobânzii

| | | | |
|---|---|---|---|
| %<br>4531<br>Decontări privind interesele de participare | = | 512<br>Conturi curente la bănci<br>(100.000 RON x 60%) | 70.000 RON<br>60.000 RON |
| 4538<br>Dobânzile aferente decontărilor privind interesele de participare | | | 10.000 RON |

d) calcularea şi înregistrarea dobânzii de plătit la finele celui de-al doilea an
40.000 RON x 10% = 4.000 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| 666<br>Cheltuieli privind dobânzile | = | 4538<br>Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare | 4.000 RON |

e) rambursarea împrumutului şi plata dobânzii datorate

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 512 | 44.000 RON |
| 4531<br>Decontări privind interesele de participare | | Conturi curente la bănci | 40.000 RON |
| 4538<br>Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare | | | 4.000 RON |

455 – „Sume datorate asociaţilor"; acest cont are funcţia contabilă de pasiv; se creditează cu sumele depuse de asociaţi, cu sumele lăsate în contul curent al asociaţilor din dividende şi din dobânzile aferente acestor sume; se debitează cu sumele restituite asociaţilor.

*Exemplu*: O societate comercială primeşte de la asociaţi suma de 120.000 RON, sumă ce provine din depuneri în numerar (70.000 RON) şi din dividende neridicate şi evidenţiate în contul curent al asociaţilor (50.000 RON).Pentru suma împrumutată societatea acordă asociaţilor o dobândă de 5% pe an.

Durata împrumutului 7 luni. Suma este restituită integral la scadenţă, împreună cu dobânda aferentă, în conturile curente personale ale asociaţilor.

a) primirea sumei:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 4551<br>Asociaţi-conturi curente | 120.000 RON |
| 531<br>Casa | | | 70.000 RON |
| 457<br>Dividende de plată | | | 50.000 RON |

b) calcularea şi înregistrarea dobânzii datorate:

$$120.000 \text{ RON} \times 5\% \times \frac{7 \text{ luni}}{12 \text{ luni}} = 3.500 \text{ RON}$$

| | | | |
|---|---|---|---|
| 666<br>Cheltuieli privind dobânzile | = | 4558<br>Asociaţi – dobânzi la conturile curente | 3.500 RON |

c) restituirea împrumutului primit şi plata dobânzii aferente:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 512 | 123.500 RON |
| 4551<br>Asociaţi – conturi curente | | Conturi curente la bănci | 120.000 RON |
| 4558<br>Asociaţi – dobânzi la conturile curente | | | 3.500 RON |

456 – „Decontări cu asociații privind capitalul”; cu ajutorul acestui cont de activ sunt evidențiate aporturile subscrise de asociați, în vederea constituirii sau majorării capitalului social. Se debitează cu capitalul subscris în natură şi numerar, cu valoarea primelor de capital (de emisiune, fuziune, aport), cu sumele achitate asociaților, cu ocazia retragerii capitalului etc. Se creditează, pe măsura realizării efective a aporturilor, cu capitalul social retras de asociați etc.

*Exemplu*: Unul dintre asociații societății comerciale „X” S.A. hotărăşte retragerea capitalului social în sumă de 50.000 RON.

a) reducerea capitalului social

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1012<br>Capital subscris vărsat | = | 456<br>Decontări cu asociații privind capitalul | 50.000 RON |

b) achitarea sumelor către asociat

| | | | |
|---|---|---|---|
| 456<br>Decontări cu asociații privind capitalul | = | 512<br>Conturi curente la bănci | 50.000 RON |

457 – „Dividende de plată”; acest cont are funcție contabilă de pasiv; se creditează cu dividendele acordate din profitul net sau rezultatul reportat pozitiv şi se debitează cu sumele nete achitate asociaților, cu impozitul pe dividende şi cu sumele virate în contul curent al asociaților.

Dividendele reprezintă orice distribuire în bani sau în natură, în favoarea acționarilor sau asociaților (proporțional cu cota de participare a acestora la capitalul social) din profitul stabilit pe baza bilanțului contabil anual şi a contului de rezultate. Ele sunt supuse impozitării cu o cotă de 16% (cazul persoanelor fizice) şi 10% (cazul persoanelor juridice), obligația calculării, reținerii şi vărsării impozitelor pe dividende revenind societății, o dată cu plata sumelor nete către acționari.

*Exemplu*: În baza hotărârii luate în cadrul adunării generale a acționarilor se acordă dividende acționarilor persoane fizice în sumă de 125.000 RON din rezultatul reportat pozitiv. Societatea calculează, reține şi virează impozitul pe dividende. Acționarii decid ca suma de 25.000 RON să fie lăsată la dispoziția societății pe o perioadă de un an, diferența fiind ridicată în numerar.

a) înregistrarea dividendelor datorate

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1171<br>Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea nerecuperată | = | 457<br>Dividende de plată | 125.000 RON |

b) calcularea şi înregistrarea impozitului pe dividende

125.000 RON x 16% = 20.000 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| 457<br>Dividende de plată | = | 446<br>Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate – analitic, impozit pe dividende – | 20.000 RON |

c) virarea impozitului pe dividende

| 446 | = | 512 | 20.000 RON |
|---|---|---|---|
| Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate – analitic, impozit pe dividende – | | Conturi curente la bănci | |

d) evidenţierea sumei achitate şi a celei lăsate la dispoziţia societăţii

| 457 | = | % | 105.000 RON |
|---|---|---|---|
| Dividende de pată | | 531 | 80.000 RON |
| | | Casa | |
| | | 4551 | 25.000 RON |
| | | Asociaţi – conturi curente | |

458 – Decontări din operaţii de participaţie; acest cont bifuncţional ţine evidenţa operaţiilor din participaţie, a decontării cheltuielilor şi veniturilor realizate din operaţii de participare, a sumelor virate între coparticipanţi.

## V.5. ***Contabilitatea debitorilor şi creditorilor diverşi***

Creanţele societăţii privind amenzile şi penalizările pretinse, ce au la bază o hotărâre judecătorească, vizând debitele provenite din pagube materiale, privind vânzările de bunuri, altele decât cele ce reprezintă rezultat al obiectului de activitate al unei societăţi sunt evidenţiate cu ajutorul contului de activ 461 „Debitori diverşi".

Acest cont se debitează cu valoarea titlurilor de plasament cedate, cu preţul de vânzare al elementelor de activ cedate, cu valoarea debitelor reactivate, cu suma împrumuturilor obţinute la valoarea de rambursare a obligaţiunilor emise etc. Se creditează cu valoarea debitelor încasate, cu valoarea debitelor scăzute din evidenţa contabilă a societăţii ca urmare a insolvabilităţii etc.

Principalele înregistrări contabile sunt următoarele:

a) înregistrarea valorii bunurilor şi a producţiei în curs de execuţie, constatate lipsă sau deteriorate, imputate terţilor:

| 461 | = | % |
|---|---|---|
| Debitori diverşi | | 7588 |
| | | Alte venituri din exploatare |
| | | 4427 |
| | | TVA colectată |

b) vânzarea de active

| 461 | = | % |
|---|---|---|
| Debitori diverşi | | 7583 |
| | | Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital |
| | | 4427 |
| | | TVA colectată |

c) înregistrarea vânzării investițiilor financiare pe termen scurt

461 = 50
Debitori diverşi — Investiții financiare pe termen scurt

d). înregistrarea debitelor scăzute din evidență datorată insolvabilității

654 = 461
Pierderi din creanțe şi debitori diverşi — Debitori diverşi

e) reactivarea debitelor

461 = 754
Debitori diverşi — Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi

f) înregistrarea împrumuturilor obținute la valoarea de rambursare a obligațiunilor emise

461 = 161
Debitori diverşi — Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni

g) înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente debitelor în devize

665 = 461
Cheltuieli din diferențe de curs valutar — Debitori diverşi

h) încasarea debitelor

512 = 461
Conturi curente la bănci — Debitori diverşi
sau
531
Casa

*Exemplu*: O societate comercială înregistrează suma de 10.000 USD datorată de un partener de afaceri extern căruia i-a vândut un echipament tehnologic, amortizat în proporție de 10%. La data înregistrării în contabilitate cursul de schimb era de 3 RON/USD. La data încasării cursului de schimb era de:

a) 2,9 RON/USD

b) 3,2 RON/USD

- înregistrarea vânzării echipamentului tehnologic

461 = 7583 — 30.000 RON (10.000 USD x 3,0 RON/USD)
Debitori diverşi — Venituri din vânzarea acțiunilor şi alte operațiuni de capital

- încasarea sumei de la partenerul de afaceri extern

a)

% = 461 — 30.000 RON
512 — Debitori diverşi — 29.000 RON (10.000.USD x 2,9 RON/USD)
Conturi curente la bănci
665
Cheltuieli din diferente de curs valutar — 1.000 RON [10.000 USD x (3 RON/USD – 2,9 RON/USD]

b)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512 | = | % | 32.000 RON |
| Conturi curente la bănci | | 461 | 30.000 RON |
| | | Debitori diverşi | |
| | | 765 | 2.000 RON |
| | | Venituri din diferențe de schimb valutar | |

Datoriile societății față de terți aferente unor titluri executorii, aferente achiziționării de valori mobiliare de plasament etc., sunt evidențiate cu ajutorul contului de pasiv 462 „Creditori diverşi".

Acest cont se creditează cu datoriile privind achiziționarea titlurilor de plasament, cu sumele încasate dar necuvenite etc., debitându-se cu sumele achitate creditorilor, cu sconturile obținute de la clienți etc.

Principalele înregistrări contabile sunt următoarele:

a) datorii față de terți pe bază de titluri executorii

| | | |
|---|---|---|
| 6 | = | 462 |
| Conturi de cheltuieli | | Creditori diverşi |

b) înregistrarea datoriilor ce rezultă din achiziționarea de titluri de plasament

| | | |
|---|---|---|
| 50 | = | 462 |
| Investiții financiare pe termen scurt | | Creditori diverşi |

c) înregistrarea sumelor primite, necuvenite

| | | |
|---|---|---|
| 512 | = | 462 |
| Conturi curente la bănci | | Creditori diverşi |
| | sau | |
| 531 | | 462 |
| Casa | | Creditori diverşi |

d) returnarea sumelor primite necuvenite

| | | |
|---|---|---|
| 462 | = | 512 |
| Creditori diverşi | | Conturi curente la bănci |
| | sau | |
| 462 | = | 531 |
| Creditori diverşi | | Casa |

e) plata creditorilor diverşi

| | | |
|---|---|---|
| 462 | = | % |
| Creditori diverşi | | 512 |
| | | Conturi curente la bănci |
| | | 531 |
| | | Casa |

## V.6. *Contabilitatea conturilor de regularizare şi asimilate*

În cadrul unei societăţi comerciale cheltuielile efectuate şi veniturile realizate în perioada curentă, dar care privesc perioadele sau execuţiile financiare următoare, cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii financiare se evidenţiază cu ajutorul conturilor de regularizare 471 „Cheltuieli înregistrate în avans", respectiv 472 „Venituri înregistrate în avans". Folosirea conturilor de regularizare este impusă de principiul independenţei exerciţiilor care presupune delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor aferente activităţii societăţii, pe măsura angajării lor şi a trecerii acestora la rezultatul exerciţiilor la care se referă.

Atunci când unele operaţii economico-financiar nu pot fi înregistrate în conturile corespunzătoare, deoarece sunt necesare clarificări ulterioare, pentru evidenţa acestora se foloseşte contul 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare".

Contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" are funcţia contabilă de activ; se debitează cu cheltuielile privind reparaţiile capitale neprevizibile, reparaţiile curente, reviziile tehnice, abonamentele, chiriile, cu cheltuielile constatate la finele unui exerciţiu financiar ca fiind aferente exerciţiului financiar următor, precum şi cu valoarea reparaţiilor capitale efectuate cu forţe proprii, constatate ca fiind, aferente exerciţiului financiar. Se creditează cu sumele repartizate pe cheltuieli, conform scadenţarelor.

Contul 472 „Venituri constatate în avans" are funcţia contabilă de pasiv. Se creditează cu veniturile înregistrate în avans /sau de realizat aferente exerciţiile financiare viitoare (încasări din chirii, din vânzări de abonament, din vânzări de locuinţe cu plata în rate etc. Se debitează cu veniturile înregistrate în avans, repartizate exerciţiilor financiare aferente.

Contul 473 „Decontări din operaţii în curs de clasificare" ţine evidenţa sumelor rezultând din amenzi, cheltuieli de judecată, operaţiuni bancare pentru care nu există documente, ori a unor operaţii care nu pot fi înregistrate în conturile corespunzătoare, fiind necesare lămuriri suplimentare. Acest cont este bifuncţional; în debitul său se evidenţiază sumele în curs de lămurire şi plăţile pentru care sunt necesare lămuriri suplimentare, sumele restituite necuvenite societăţii etc.; se creditează cu sumele clarificate trecute pe cheltuieli sau în conturile corespunzătoare şi cu sumele încasate în conturile de trezorerie.

*Exemplul 1.* O societate comercială înregistrează cheltuiala cu reparaţiile neprevizibile efectuate la o instalaţie tehnologică în suma de 10.000 RON. Reparaţia respectivă nu a condus la performanţe superioare celor anterioare ale instalaţiei tehnice. S-a constatat că suma de 8.000 RON este aferentă exerciţiului financiar următor; potrivit scadenţarului, suma respectivă urmează a se evidenţia pe cheltuieli, în cote egale, de-a lungul întregului exerciţiu financiar.

a) înregistrarea facturii cu reparaţia neprevăzută

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 11.900 RON |
| 611 | | Furnizori | 2.000 RON |
| Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile | | | |
| 471 | | | 8.000 RON |
| Cheltuieli înregistrate în avans | | | |
| 4426 | | | 1.900 RON |
| TVA deductibilă | | | |

b) înregistrarea pe cheltuieli curente a cotei părți din cheltuielile înregistrate în avans în lunile exercițiului financiar următor; se generează lună de lună înregistrarea (cu excepția lunii decembrie, când suma va fi 666,74 RON)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 611<br>Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile | = | 471<br>Cheltuieli înregistrate în avans | 666,66 RON |

*Exemplu 2*: O societate comercială contractează la finele exercițiului financiar un abonament la o publicație de largă circulație pentru anul următor. Valoarea abonamentului 12.000 RON. Plata abonamentului s-a făcut în numerar, la data contractării abonamentului.

a) contractarea abonamentului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 471<br>Cheltuieli înregistrate în avans | = | 531<br>Casa | 12.000 RON |

b) închiderea pe cheltuielile aferente exercițiului financiar următor a valorii abonamentului. Acesta presupune eşalonarea sumei pe parcursul întregului exercițiu financiar. Suma lunară va fi de 12.000 RON : 12 luni = 1.000 RON.

Lună de lună se va efectua înregistrarea:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 626<br>Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații | = | 471<br>Cheltuieli înregistrate în avans | 1.000 RON |

*Exemplu* 3: O societate comercială încasează suma de 80.000 RON, sumă ce reprezintă chiria datorată de un partener de afaceri pentru două luni ale anului financiar următor, ca urmare a închirierii unui spațiu al societății.

a) înregistrarea sumei primite:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512<br>Conturi curente la bănci | = | 472<br>Venituri înregistrate în avans | 80.000 RON |

b) includerea pe venituri a sumei primite:

- în lunile ianuarie şi februarie a exercițiului financiar următor se efectuează înregistrarea contabilă:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 472<br>Venituri înregistrate în avans | = | 706<br>Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii | 40.000 RON |

*Exemplul 4:* O societate comercială primeşte de la un partener de afaceri suma de 50.000 RON prin virament bancar, suma pentru care nu există document. Ulterior, se întocmeşte un document, suma reprezentând un avans acordat societății pentru o viitoare livrare de bunuri.

a) înregistrarea sumei primite:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512<br>Conturi curente la bănci | = | 473<br>Decontări din operații în curs de clarificare | 50.000 RON |

b) înregistrarea sumei primite, evidențiate anterior, ca avans acordat:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | = | % | 50.000 RON |
| 473 | | 419 | 42.016,81 RON |
| Decontări din operații în curs de clarificare | | Clienți – creditori | |
| | | 4427 | 7.983,19 RON |
| | | TVA colectată | |

Alte tipuri de înregistrări contabile:

a) înregistrarea cheltuielilor efectuate, dar care la finele unui exercițiu financiar se constată ca fiind aferente exercițiului financiar următor.

| | | |
|---|---|---|
| 471 | = | % |
| Cheltuieli înregistrate în avans | | 60 |
| | | Cheltuieli privind stocurile |
| | | 61 |
| | | Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți |
| | | 62 |
| | | Cheltuieli cu alte servicii executate de terți |

b) înregistrarea valorii reparațiilor capitale, efectuate cu forțe proprii în cursul exercițiului financiar curent, dar aferente exercițiilor financiare următoare:

| | | |
|---|---|---|
| 471 | = | 7588 |
| Cheltuieli înregistrate în avans | | Alte venituri din exploatare |

c) includerea pe cheltuieli a valorii evidențiate la pct. b:

| | | |
|---|---|---|
| 6588 | = | 471 |
| Alte cheltuieli de exploatare | | Cheltuieli înregistrate în avans |

d) înregistrarea acelor părți din venituri constatate la finele unui exercițiu financiar ca fiind aferent exercițiului financiar următor:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 472 |
| 70 | | Venituri înregistrate în avans |
| Cifra de afaceri | | |
| 76 | | |
| Venituri financiare | | |

e) includerea pe venituri a sumelor evidențiate în contul 472:

| | | |
|---|---|---|
| 472 | = | % |
| Venituri înregistrate în avans | | 70 |
| | | Cifra de afaceri |
| | | 76 |
| | | Venituri financiare |

f) restituirea sumelor, înregistrate în cadrul decontărilor din operaţii în curs de clarificare, sume necuvenite societăţii:

| | | |
|---|---|---|
| 473 | = | % |
| Decontări din operaţii | | 521 |
| în curs de clarificare | | Conturi curente la bănci |
| | | 531 |
| | | Casa |

## V.7. *Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor*

La intrarea în patrimoniul unei societăţi, creanţele sunt evaluate la valoarea lor nominală. Cu ocazia inventarierii, pentru fiecare creanţă se stabileşte valoarea actuală, valoare ce se stabileşte în funcţie de valoarea probabilă de încasat.

Cu ocazia comparării dintre valoarea nominală a creanţelor şi valoarea de inventar a acestora, se poate ivi una dintre următoarele trei situaţii:

a) valoarea actuală (valoarea de inventar) este mai mare decât valoarea nominală. Plusul de valoare constatat nu se evidenţiază în contabilitate, creanţele fiind menţinute la valoarea lor de intrare (valoarea nominală);

b) valoarea actuală (valoarea de inventar) este mai mică decât valoarea nominală. Minusul de valoare constatat se înregistrează în contabilitate pe seama constituirii unei ajustări pentru deprecierea creanţelor. Creanţele sunt menţinute în contabilitate la valoarea lor nominală;

c) valoarea actuală este egală cu valoarea nominală. În acest caz creanţele sunt menţinute, de asemenea, la valoarea lor nominală.

Ajustările pentru deprecierea creanţelor se constituie pe seama cheltuielilor, de regulă, la finele unui exerciţiu financiar, cu ocazia inventării:

În perioadele următoare, la sfârşitul exerciţiului financiar, sau o dată cu scoaterea din evidenţă a creanţelor, în urma analizării ajustărilor constituite, se procedează, după cum urmează:

- atunci când deprecierea este superioară ajustării constituite, se constituie o ajustare suplimentară;
- atunci când deprecierea constatată este inferioară ajustării constituite, diferenţa se deduce din ajustarea constituită şi se înregistrează la venituri;
- atunci când are loc ieşirea din patrimoniu a unor creanţe pentru care s-au constituit ajustări pentru depreciere, ajustările respective se anulează prin virare la venituri, deoarece au rămas fără obiect,

Ajustările pentru deprecierea creanţelor se constituie pentru creanţele a căror recuperare este incertă, datorită situaţiei financiare precare a clienţilor ori debitorilor diverşi sau pentru acele creanţe aflate în litigiu.

Evidenţa contabilă a ajustărilor pentru deprecierea creanţelor se ţine cu ajutorul conturilor din grupa 49 „Ajustări pentru deprecierea creanţelor", şi anume:

491 - „Ajustări pentru deprecierea creanţelor-clienţi"; acest cont are funcţie contabilă de pasiv; se creditează cu valoarea ajustărilor constituite pentru creanţe neîncasabile, clienţi rău platnici sau aflaţi în litigiu şi se debitează cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru depreciere-clienţi.

495 - „Ajustări pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii”; acest cont de pasiv se creditează cu valoarea ajustărilor constituite pentru deprecierile de natură financiară, constatate în cadrul relaţiilor de decontare din cadrul grupului şi cu asociaţii şi se debitează odată cu diminuarea sau anularea ajustărilor constituite anterior, ca urmare a diminuării deprecierii constatate anterior sau a rămânerii fără obiect.

496 - „Ajustări pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi”; funcţia contabilă a acestui cont este de pasiv; se creditează pe seama cheltuielilor cu ocazia constituirii sau majorării ajustărilor constituite anterior şi se debitează cu ocazia diminuării sau anulării ajustărilor prin virare la venituri.

Operaţiunile privind constituirea, majorarea, diminuarea sau anularea ajustările pentru deprecierea creanţelor pot fi contabilizate astfel:

a) constituirea ajustărilor pentru depreciere:

| | | |
|---|---|---|
| 6814 | = | 49 |
| Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante | | Ajustări pentru deprecierea creanţelor |

b) majorarea (suplimentarea) ajustărilor constituite anterior:

| | | |
|---|---|---|
| 6814 | = | 49 |
| Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante | | Ajustări pentru deprecierea creanţelor |

c) diminuarea ajustărilor constituite anterior:

| | | |
|---|---|---|
| 49 | = | 7814 |
| Ajustări pentru deprecierea creanţelor | | Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulate |

d) anularea ajustări constituite anterior:

| | | |
|---|---|---|
| 49 | = | 7814 |
| Ajustări pentru deprecierea creanţelor | | Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulate |

# VI. **CONTABILITATEA TREZORERIEI**

Contabilitatea trezoreriei asigură evidenţa şi mişcarea investiţiilor financiare pe termen scurt, a disponibilităţilor băneşti din conturile de la bănci, din casieria societăţii, a creditelor bancare pe termen scurt etc.

Conturile de evidenţă sunt cuprinse în cadrul clasei 5 „Conturi de trezorerie”:

**CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE**

**50. Investiţii pe termen scurt**
- 501. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (A)
- 505. Obligaţiuni emise şi răscumpărate (A)
- 506. Obligaţiuni (A)
- 508. Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate
  - 5081. Alte titluri de plasament (A)
  - 5088. Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament (A)
- 509. Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt
  - 5091. Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate (P)
  - 5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii pe termen scurt (P)

**51. Conturi la bănci**
- 511. Valori de încasat
  - 5112. Cecuri de încasat (A)
  - 5113. Efecte de încasat (A)
  - 5114. Efecte remise spre scontare (A)
- 512. Conturi curente la bănci
  - 5121. Conturi la bănci în lei (A)
  - 5124. Conturi la bănci în valută (A)
  - 5125. Sume în curs de decontare (A)
- 518. Dobânzi
  - 5186. Dobânzi de plătit (P)
  - 5187. Dobânzi de încasat (A)
- 519. Credite bancare pe termen scurt
  - 5191. Credite bancare pe termen scurt (P)
  - 5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă (P)
  - 5193. Credite externe guvernamentale (P)
  - 5194. Credite externe garantate de stat (P)
  - 5195. Credite externe garantate de bănci (P)
  - 5196. Credite de la trezoreria statului (P)
  - 5197. Credite interne garantate de stat (P)
  - 5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)

**53. Casa**

531. Casa

5311. Casa în lei (A)

5314. Casa în valută (A)

532. Alte valori

5321. Timbre fiscale şi poştale (A)

5322. Bilete de tratament şi odihnă (A)

5323. Tichete şi bilete de călătorie (A)

5328. Alte valori (A)

54. **Acreditive**

541. Acreditive

5411. Acreditive în lei (A)

5412. Acreditive în valută (A)

542. Avansuri de trezorerie[15] (A)

**58. Viramente interne**

581. Viramente interne (A/P)

**59. Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie**

591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate (P)

595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate (P)

596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor (P)

598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate (P)

## VI.1. *Contabilitatea investiţiilor financiare pe termen scurt*

Contabilitatea investiţiilor financiare pe termen scurt se ţine cu ajutorul conturilor din grupa 50 „Investiţii financiare pe termen scurt". În cadrul acestora sunt evidenţiate titlurile de valoare (acţiuni, obligaţiuni) achiziţionate de societate, în vederea obţinerii unor câştiguri pe termen scurt (sub 1 an). Cu excepţia contului 509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt", toate celelalte conturi din grupa 50 au funcţie contabilă de activ; se debitează cu titlurile de valoare achiziţionate sau răscumpărate (cazul acţiunilor proprii) şi se creditează cu valoarea contabilă a titlurilor scoase din gestiune. Soldul debitor reflectă titlurile de valoare (valoarea investiţiilor financiare pe termen scurt) aflate în portofoliul unei societăţi.

Valoarea de intrare a investiţiilor financiare pe termen scurt este dată de costul de achiziţie corectat cu valoarea comisioanelor, onorariilor, serviciilor etc. generate de achiziţia acestora.

Vărsămintele de efectuat pentru investiţiile financiare pe termen scurt sunt evidenţiate cu ajutorul contului de pasiv 509. „Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt", cont ce este structurat în două conturi sintetice de gradul II; primul ţine evidenţa vărsămintelor de efectuat aferente investiţiilor efectuate la societăţi în cadrul grupului, iar al doilea ţine evidenţa vărsămintelor de efectuat pentru alte investiţii pe termen scurt.

*Exemplu:* O societate comercială achiziționează 4.000 de acțiuni emise de o altă societate la prețul de cumpărare de 1 RON/acțiune, în vederea obținerii unor câştiguri speculative. Societatea cumpărătoare datorează societății de intermediere un comision de 3%. Ulterior acțiunile sunt vândute cu 1,2 RON/acțiune. Acțiunile sunt cotate la bursă. Plata acțiunilor se face integral în momentul achiziției, prin virament. Suma rezultată din vânzare este încasată prin cont.

a) înregistrarea achiziției de acțiuni

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5081 | = | % | 4.120 RON |
| Alte titluri de plasament | | 512<br>Conturi curente la bănci | 4.000 RON |
| | | 401<br>Furnizori | 120 RON |

b) achitarea furnizorului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401 | = | 512 | 120 RON |
| Furnizori | | Conturi curente la bănci | |

c) vânzarea acțiunilor

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512 | = | % | 4.800 RON |
| Conturi curente la bănci | | 5081<br>Alte titluri de plasament | 4.120 RON |
| | | 7642<br>Câştiguri din investiții financiare pe termen scurt | 680 RON |

Valoarea la inventar a investițiilor financiare pe termen scurt se stabileşte în funcție de cotarea sau nu a acestora la bursa de valori (sau piața secundară). Astfel, titlurile cotate la bursă sunt evaluate la valoarea de cotare a acestora din ultima zi a exercițiului financiar. Titlurile necotate sunt evaluate la valoarea probabilă de vânzare, valoare ce se stabileşte având în vedere performanțele financiare ale societății emitente de astfel de titluri, prețurile utilizate în tranzacțiile efectuate cu astfel de titluri etc.

În urma comparării valorii de inventar cu valoarea de intrare a investițiilor financiare pe termen scurt, pentru minusurile între valoarea contabilă (mai mare) şi valoarea de inventar (mai mică) se constituie ajustări pentru pierderea de valoare.

Evidența contabilă a ajustărilor pentru pierderea de valoare se ține cu ajutorul conturilor de pasiv din grupa 59 „Ajustări pentru pierderea de valoare a contului de trezorerie". Aceste conturi se creditează cu sumele reprezentând constituirea sau majorarea ajustărilor şi se debitează cu sumele ce reprezintă diminuarea sau anularea ajustărilor constituite.

Operațiunile contabile de constituire, majorare (suplimentare), diminuare sau anulare a ajustărilor pentru pierderea de valoare sunt următoarele:

a) înregistrarea constituirii/suplimentării ajustărilor

| | | |
|---|---|---|
| 6864 | = | 59 |
| Cheltuieli financiare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante | | Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie |

b) înregistrarea diminuării/anulării ajustărilor constituite

| | | |
|---|---|---|
| 59 | = | 7864 |
| Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie | | Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante |

Vânzarea titlurilor de valoare, reprezintă modalitatea cea mai frecventă de ieşire a acestora din patrimoniul unei societăți. Operația de vânzare presupune efectuarea vânzării propriu-zise a titlurilor (la prețul de cesiune) şi scoaterea lor din gestiune (la valoarea de intrare).

O altă modalitate de ieşire a titlurilor din evidența investițiilor financiare pe termen scurt este aceea de virare în categoria imobilizărilor financiare a acelor titluri care rămân la dispoziția societății din motive variate (inclusiv acțiunile proprii) o perioadă mai mare de timp de un an.

Exemplu: O societate comercială vinde 1500 de acțiuni la prețul de 2,1 RON/acțiune. Valoarea de intrare a acestor acțiuni este de 1,8 RON/acțiune. Valoarea ajustărilor pentru depreciere este de 200 RON. Vânzarea se realizează prin intermediul unei instituții specializate, care percepe un comision de 7% din valoarea totală de vânzare. Contravaloarea acțiunilor vândute şi plata comisionului se fac ulterior operațiunii de vânzare, prin cont.

a) Vânzarea acțiunilor

| | | | |
|---|---|---|---|
| 461 | = | % | 3.150 RON |
| Debitori diverşi | | 5081 | 2.700 RON |
| | | Alte titluri de plasament | |
| | | 7642 | 450 RON |
| | | Câştiguri din investiții financiare pe termen scurt | |

NOTĂ: În situația în care acțiunile se vindeau sub valoarea de intrare se efectua înregistrarea:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 5081 |
| 461 | | Alte titluri de plasament |
| Debitori diverşi | | |
| 6642 | | |
| Pierderi din investițiile financiare pe termen scurt | | |

În situația în care acțiunile se vindeau la o valoare egală cu valoarea de inventar se efectua înregistrarea:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 461 | = | 5081 | 2.700 RON |
| Debitori diverşi | | Alte titluri de plasament | |

b) anularea provizionului constituit, deoarece acesta a rămas fără obiect.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 591 | = | 7864 | 200 RON |
| Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor | | Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante | |

c) înregistrarea comisionului datorat

| Valoare comision | = | 3.150 RON x 7% | = | 220,50 RON |
|---|---|---|---|---|
| 627 | | 401 | | 220,50 RON |
| Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate | | Furnizori | | |

d) încasarea contravalorii acţiunilor vândute:

| 512 | = | 461 | 3.150 RON |
|---|---|---|---|
| Conturi curente la bănci | | Debitori diverşi | |

e) plata facturii către instituția specializată

| 401 | = | 512 | 220,5 RON |
|---|---|---|---|
| Furnizori | | Conturi curente la bănci | |

## VI.2. ***Contabilitatea conturilor la bănci***

Operațiile de încasări şi plăți efectuate de societate cu diverse persoane fizice şi/sau juridice, efectuate prin intermediul unei societăți bancare reprezintă decontări fără numerar.

Decontările fără numerar se caracterizează prin următoarele:

– decontarea între societate şi terțele persoane este realizată de bancă, aceasta efectuând decontările fără folosirea efectivă a banilor;

– plățile din conturile societății se efectuează numai cu consimțământul acesteia, cu excepția acelor plăți ce se efectuează în baza titlurilor executorii;

– banca efectuează încasările/plățile, utilizând formele şi instrumentele de decontare prevăzute în contractele economice ale societății;

– plățile din contul societății se efectuează în limita disponibilităților din aceste conturi şi a creditelor bancare.

Contabilitatea decontărilor prin conturile bancare include operațiunile cu valori de încasat, operațiunile de încasări şi plăți prin contul curent, creditele bancare pe termen scurt şi dobânzile aferente. Evidența contabilă se ține cu ajutorul conturilor din grupa 51 „Conturi la bănci”, şi anume:

511 – Valori de încasat; acest cont de active este utilizat pentru evidențierea valorilor de încasat (cecuri, bilete la ordin, cambii, waranturi etc.), remise băncii în vederea încasării, precum şi a efectelor remise spre scontare. În debitul acestui cont se înregistrează valoarea cecurilor, biletelor de ordin etc., remise băncii în vederea încasării sau scontării. În credit se evidențiază sumele încasate. Soldul debitor reprezintă valoarea cecurilor, biletelor la ordin etc., remise spre încasare sau scontare dar neîncasate.

*Exemplul 1:* O societate comercială primeşte de la unul dintre clienții săi un bilet la ordin în sumă de 25.000 RON reprezentând plata unei lucrări efectuate. Ulterior, biletul la ordin este remis băncii, în vederea încasării.

În urma şedinței de compensare din cadrul băncii centrale, banca alimentează contul clientului cu:

1) 25.000 RON

2) 15.000 RON, diferența fiind refuzată la plată de către banca clientului datorită lipsei de disponibilități.

a) acceptarea biletului la ordin

| | | | |
|---|---|---|---|
| 413<br>Efecte de primit de la clienți | = | 4111<br>Clienți | 25.000 RON |

b) remiterea biletului la ordin spre încasare

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5113<br>Efecte de încasat | = | 413<br>Efecte de primit de la clienți | 25.000 RON |

c) 1. încasarea biletului la ordin

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512<br>Conturi curente la bănci | = | 5113<br>Efecte de încasat | 25.000 RON |

2. încasarea parțială a biletului la ordin

| | | | |
|---|---|---|---|
| 512<br>Conturi curente la bănci | = | 5113<br>Efecte de încasat | 15.000 RON |

– evidențierea sumei neîncasate

| | | | |
|---|---|---|---|
| 413<br>Efecte de primit de la clienți | = | 5113<br>Efecte de încasat | 10.000 RON |
| 4111<br>Clienți | | 413<br>Efecte de primit de la clienți | 10.000 RON |
| 4118<br>Clienți incerți sau în litigiu | = | 4111<br>Clienți | 10.000 RON |
| 6814<br>Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante | | 491<br>Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți | 840,34 RON<br>(pentru valoarea fără TVA) |

*Exemplul 2:* Societatea comercială „X" S.A. remite băncii sale în vederea scontării un bilet la ordin. Se cunosc următoarele elemente:

– valoarea înscrisă pe biletul la ordin 125.000 RON

– rata scontului 18%

– data scadenței 15.09. N

– data remiterii spre scontare 15.08. N

– comisionul băncii pentru serviciul prestat: 1.000 RON

Scontul = (VN x $N_z$ x $R_s$) / $N_{za}$ unde,

VN – valoarea nominală a biletului la ordin = 125.000 RON

$N_z$ – numărul de zile între termenul de scadență și data scontării înainte de scadență (în cazul exemplului prezentat, 30 de zile; se consideră că fiecare lună are 30 de zile):

$R_s$ – rata scontului = 18%

$N_{za}$ – numărul de zile aferente unui an financiar = 360 zile

$$\text{Scontul} = \frac{125.000\text{RON} \times 30\,\text{zile} \times 18\%}{360\,\text{zile}} = 1.875\ \text{RON}$$

Agio = Scont + comision = 1.875 RON + 1.000 RON = 2.875 RON

a) remiterea biletului la ordin spre scontare

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5114 | = | 413 | 125.000 RON |
| Efecte emise spre scontare | | Efecte de primit de la clienţi | |

b) scontarea efectului comercial

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 5114 | 125.000 RON |
| 512 | | Efecte remise spre scontare | 122.125 RON |
| Conturi curente la bănci | | | |
| 627 | | | 1.000 RON |
| Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate | | | |
| 667 | | | 1.875 RON |
| Cheltuieli privind sconturile acordate | | | |

512 – „Conturi curente la bănci"; acest cont bifuncţional este utilizat pentru evidenţierea disponibilităţilor în lei şi în devize aflate în conturi la bănci, precum şi a sumelor în curs de decontare. Se debitează cu sumele depuse din casieria societăţii, cu sumele încasate prin virament etc., creditându-se cu plăţile efectuate.

O plată dintr-un cont de la bancă se face prin intermediul unei file de cec, a unui bilet la ordin, a unei cambii, a unui ordin de plată, a unei dispoziţii de plată externă. Cele mai multe plăţi se efectuează cu ordin de plată (pentru operaţiunile în lei) şi cu dispoziţia de plată externă (pentru operaţiunile în devize). Ordinele de plată sunt structurate în două categorii, şi anume:

– ordine de plată simple;

– ordine de plată de trezorerie (utilizate pentru plăţi către bugetul statului, către bugetele locale etc.).

Prin ordin de plată se înţelege dispoziţia necondiţionată, dată de către emitentul acesteia unei societăţi bancare receptoare, pentru a pune la dispoziţia unui beneficiar o anumită sumă de bani.

Dispoziţia de plată externă este documentul prin care ordonatorul dispune societăţilor bancare efectuarea de plăţi externe.

Operaţiunile bancare în lei se efectuează utilizând contul 5121 „Conturi la bănci în lei", iar cele în devize utilizând contul 5124 „Conturi la bănci în valută".

*Exemplul 1:* O societate comercială înregistrează un extras de cont bancar care prezintă următoarele operaţiuni:

1. Se încasează 10.000 RON de la un client.
2. Se plăteşte unui furnizor suma de 15.000 RON.
3. Se încasează suma de 24.000 RON reprezentând scontarea unui bilet la ordin.
4. Se plătesc comisioanele bancare în sumă de 250 RON
5. Se achită creditorilor suma de 1.000 RON.

1. Înregistrarea încasării sumei de la client

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5121 | = | 4111 | 10.000 RON |
| Conturi la bănci în lei | | Clienţi | |

2. Plata către furnizori

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401 | = | 5121 | 15.000 RON |
| Furnizori | | Conturi curente la bănci | |

3. Încasarea sumei din scontarea biletului la ordin

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5121 | = | 5114 | 24.000 RON |
| Conturi curente la bănci | | Efecte remise la scontare | |

4. Plata comisioanelor bancare

| | | | |
|---|---|---|---|
| 627 | = | 5121 | 250 RON |
| Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate | | Conturi curente la bănci | |

5. Plata către creditori

| | | | |
|---|---|---|---|
| 462 | = | 5121 | 1.000 RON |
| Creditori diverşi | | Conturi la bănci | |

*Exemplul 2:* O societate comercială efectuează, în data de 01.02.N, următoarele operaţiuni prin contul de disponibil în devize:

– plata unei facturi primită de la un furnizor extern în sumă de 10.000 USD, emisă la o dată ulterioară când cursul de schimb era de 2,90 RON/USD;

– încasarea unei facturi privind livrarea de bunuri la un client extern în valoare de 15.000 USD, emisă, de asemenea, la o dată ulterioară, cursul de schimb fiind de 2,91 RON/USD.

Cursul oficial al USD în data de 01.02.N este de 3,02 RON/USD.

a) înregistrarea plăţii către furnizorul extern

– valoarea facturii la data înregistrării obligaţiei de plată = 10.000 USD x 2,9 RON/USD = 29.000 RON;

– valoarea facturii la data plăţii = 10.000 USD x 3,02 RON/USD = 30.200 RON;

– diferenţă de curs nefavorabilă = 30.200 RON – 29.000 RON = 1.200 RON

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 5124 | 30.200 RON |
| 401 | | Conturi la bănci în valută | 29.000 RON |
| Furnizori | | | |
| 665 | | | 1.200 RON |
| Cheltuieli din diferenţe de curs valutar | | | |

b) înregistrarea încasării facturii de la clientul extern

– valoarea facturii la data înregistrării creanţei = 15.000 x 2,9 RON/USD = 43.650 RON;

– valoarea facturii la data încasării = 15.000 USD x 3,02 RON/USD = 45.300 RON;

– diferenţa de curs favorabilă = 45.300 RON – 43.650 = 1.650 RON.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5124 | = | % | 45.300 RON |
| Conturi curente la bănci | | 4111 | 43.650 RON |
| | | Clienţi | |
| | | 765 | 1.650 RON |
| | | Venituri din diferenţe de curs valutar | |

518 – „Dobânzi”; cu ajutorul acestui cont bifuncţional se ţine evidenţa dobânzilor datorate, precum şi a dobânzilor de încasat, aferente creditelor primite de la bănci în conturile curente şi disponibilităţilor din conturile curente. Se debitează cu dobânzile de încasat şi se creditează cu dobânzile datorate.

*Exemplu:* Pentru soldul creditor al contului 5121 „Disponibil la **bancă în lei** de încasat", în luna ianuarie a exercițiului financiar N, s-au calculat dobânzi de încasat în sumă de 550 RON; în luna imediat următoare s-au calculat dobânzi de plătit de 300 RON de plătit.

a) înregistrarea dobânzilor aferente lunii ianuarie N

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5187 | = | 766 | 550 RON |
| Dobânzi de încasat | | Venituri din dobânzi | |

b) încasarea dobânzii de primit

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5121 | = | 5187 | 550 RON |
| Conturi la bănci în lei | | Dobânzi de încasat | |

c) înregistrarea dobânzilor de plătit eferente lunii februarie N

| | | | |
|---|---|---|---|
| 666 | = | 5186 | 3.000 RON |
| Cheltuieli privind dobânzile | | Dobânzi de plătit | |

d) înregistrarea efectuării plății dobânzii datorate

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5186 | = | 5121 | 300 RON |
| Dobânzi de plătit | | Conturi la bănci în lei | |

Creditele bancare pe termen scurt sunt creditele care au o durată de rambursare sub un an. Evidența contabilă a acestora se ține cu ajutorul contului 519 „Credite bancare pe termen scurt", acesta având funcție contabilă de pasiv. El este structurat în opt conturi sintetice de gradul II, şapte dintre acestea având drept scop clasificarea creditelor contractate, ultimul evidențiind dobânzile de plătit aferente acestor credite. Se creditează cu valoarea creditelor bancare pe termen scurt, contractate pentru nevoi temporare de trezorerie şi cu dobânzile datorate; se debitează cu sumele plătite băncii ce reprezintă ratele scadente şi dobânzile aferente, potrivit contractului încheiat între societatea comercială împrumutată şi societatea bancară împrumutătoare.

*Exemplul 1:* O societate comercială contractează un credit bancar pe termen scurt în valoare de 240.000 RON, rambursabil în trei luni. Dobânda de 25% pe an se achită (ca şi ratele scadente) la finele fiecărei luni. Ratele scadente se rambursează în sume egale.

a) înregistrarea primirii creditului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5121 | = | 5191 | 240.000 RON |
| Conturi la bănci în lei | | Credite bancare pe termen scurt | |

b) înregistrarea dobânzii datorate pentru prima lună

$$\text{Dobânda} = 240.000 \text{ RON} \times \frac{3 \text{ luni}}{12 \text{ luni}} \left( \text{sau} \frac{90 \text{ zile}}{360 \text{ zile}} \right) \times 15\% = 9.000 \text{ RON}$$

| | | | |
|---|---|---|---|
| 666 | = | 5198 | 9.000 RON |
| Cheltuieli privind dobânzile | | Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt | |

c) plata primei rate scadente şi a dobânzii aferente

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 5121 | 89.000 RON |
| 5191 | | Conturi la bănci în lei | 80.000 RON |
| Credite bancare pe termen scurt | | (240.000 RON : 3 luni) | |
| 5198 | | 9.000 RON | |
| Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt | | | |

d) înregistrarea dobânzii datorate pentru a doua lună

$$\text{Dobânda} = 160.000\,\text{RON} \times \frac{2}{12} \times 15\% = 4.000\,\text{RON}$$

| | | | |
|---|---|---|---|
| 666 | = | 5198 | 4.000 RON |
| Cheltuieli privind dobânzile | | Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt | |

e) plata ratei scadente şi a dobânzii

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 5121 | 84.000 RON |
| 5191 | | Conturi la bănci în lei | 80.000 RON |
| Credite bancare pe termen scurt | | | |
| 5198 | | | 4.000 RON |
| Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt | | | |

f) înregistrarea dobânzii datorate pentru ultima lună

$$\text{Dobânda} = 80.000\ \text{RON} \times \frac{1}{12} \times 15\% = 1.000\ \text{RON}$$

| | | | |
|---|---|---|---|
| 666 | = | 5198 | 1.000 RON |
| Cheltuieli privind dobânzile | | Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt | |

g) plata ratei scadente şi a dobânzii aferente

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 5121 | 81.000 RON |
| 5191 | | Conturi la bănci în lei | 80.000 RON |
| Credite bancare pe termen scurt | | | |
| 5198 | | | 1.000 RON |
| Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt | | | |

*Exemplul 2:* O societate comercială contractează un împrumut bancar în sumă de 10.000 USD, în vederea efectuării a două plăți către furnizori externi în valoare de 8.000 USD respectiv 2.000 USD. Împrumutul este rambursabil în două luni. Dobânda este de 12% pe an.

Se cunosc următoarele:

– cursul de schimb din ziua alimentării contului societății comerciale cu creditul contractat: 3,01 RON/USD;

– cursul de schimb din ziua efectuării plății sumei de 8.000 USD către primul furnizor extern: 3,02 RON/USD (la data facturării, cursul de schimb era de 3,022 RON/USD);

– cursul de schimb din ziua efectuării plății sumei de 2.000 USD către cel de-al doilea furnizor extern: 3,01 RON/USD, (la data facturării 3,008 RON/USD).

Ratele scadente şi dobânzile aferente potrivit contractului de împrumut sunt:

USD

| Luna | Rata scadentă | Dobânda datorată |
|---|---|---|
| 1 | 5.000 | 200 |
| 2 | 5.000 | 50 |
| TOTAL | 10.000 | 250 |

Cursul de schimb din zilele rambursării ratelor scadente şi a plății dobânzilor datorate este de 3,0200 RON/USD, respectiv 3,0050 RON/USD

a) înregistrarea împrumutului bancar

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5124<br>Conturi la bănci în devize | = | 5191<br>Credite bancare pe termen scurt | 30.100 RON<br>(10.000 USD x 3,0100 RON/USD) |

b) efectuarea plății de 8.000 USD către furnizorul extern

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401<br>Furnizori | = | %<br>5124<br>Conturi la bănci în devize<br>765<br>Venituri din diferențe de curs valutar | 24.176 RON<br>24.160 RON<br>(8.000 USD x 3,0200 RON/USD)<br>16 RON<br>[(8.000 USD x (3,0220 – 3,0200)] |

c) efectuarea plății de 2.000 USD către furnizorul extern

| | | | |
|---|---|---|---|
| %<br>401<br>Furnizori<br>665<br>Cheltuieli privind diferența de curs valutar | = | 5124<br>Conturi la bănci în devize | 6.024 RON<br>6.020 RON<br>(2.000 USD x 3.0100 RON/USD)<br>4 RON<br>[2.000 USD x (3,0100 – 3,0080)] |

d) înregistrarea dobânzii aferente primei luni şi concomitent plata acesteia şi a primei rate scadente

| | | | |
|---|---|---|---|
| 666<br>Cheltuieli privind dobânzile | = | 5198<br>Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt | 604 RON<br>(200 USD x 3,0200 RON/USD) |

| | | | |
|---|---|---|---|
| %<br>5198<br>Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt<br>5191<br>Credite bancare pe termen scurt<br>665<br>Cheltuieli privind diferențe de curs valutar | | 5124<br>Conturi la bănci în devize<br>(5.000 USD x 3,0200 RON /USD)<br>[5.000 USD x (3,0200 – 3,0100)] | 15.754 RON<br>604 RON<br>15.100 RON<br><br><br>500.000 |

e) înregistrarea dobânzii aferente celei de a doua luni şi concomitent plata acesteia şi a ratei scadente

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 666<br>Cheltuieli privind dobânzile | = | 5198<br>Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt | | 150,25 RON<br>(50 USD x 3,0050) |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 15.200,25 RON | % | = | % | 15.200,25 RON |
| 150,25 RON | 5198<br>Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt | | 5124<br>Conturi la bănci în devize | 15.175,20 RON |
| 15.050 RON | 5191<br>Credite bancare pe termen scurt | | 765<br>Venituri din diferenţe de curs valutar | 25 RON |

## VI.3. ***Contabilitatea operaţiunilor prin casieria societăţii comerciale***

Pentru efectuarea operaţiunilor curente de încasări şi plăţi în casieria unei societăţi comerciale se reţine o anumită sumă de bani în numerar, numită sold de casă. Suma maximă ce poate fi deţinută în casierie este reglementată. Dacă se constată existenţa unei sume mai mari, atunci societatea este obligată să depună surplusul de numerar în contul de la bancă.

Pentru evidenţa existentului şi mişcării numerarului, ca urmare a operaţiunilor de încasări şi plăţi se folosesc următoarele documente: cecul de numerar, chitanţa, foaia de vărsământ-chitanţa, listele de avans chenzinal, statele de salarii etc.

Cecul de numerar se foloseşte pentru ridicarea numerarului din contul de la bancă. Chitanţa se utilizează pentru diferite încasări în numerar efectuate prin casierie, iar foaia de vărsământ-chitanţă pentru depunerea de bani din casierie în conturi la bănci.

Sistemul evidenţei operative cuprinde „Registrul de casă", în cadrul căruia sunt evidenţiate existentul şi mişcarea numerarului din casieria societăţii. Dacă societatea efectuează operaţii de încasări şi plăţi în devize, se întocmeşte câte un „Registru de casă" în devize, pentru fiecare fel de monedă străină în parte, cu duble coloane pentru evidenţierea operaţiunilor respective atât în devize, dar şi în lei.

Evidenţa contabilă a operaţiunilor de încasări şi plăţi în numerar se ţine cu ajutorul contului 531 „Casa". Acest cont cuprinde două conturi sintetice de gradul II, şi anume 5311 „Casa în lei" şi 5314 „Casa în valută"; acestea au funcţii contabile de activ. Se debitează cu ridicările de numerar din conturile deţinute de bancă şi cu încasările efectuate în numerar de la terţe persoane; se creditează cu depunerile de numerar în contul bancar şi cu plăţile efectuate, în numerar.

Evidenţa contabilă a altor valori deţinute în casieria unei societăţi se ţine cu ajutorul contului de activ 532 „Alte valori". Acest cont ţine evidenţa timbrelor fiscale şi poştale, a biletelor de tratament şi odihnă, a tichetelor şi biletelor de călătorie etc. Se debitează cu valoarea acestora în momentul achiziţionării, creditându-se o dată cu darea în consum.

*Exemplul 1:* O societate comercială efectuează prin casieria societății următoarele operațiuni:

a) plată în favoarea unui creditor; în sumă de 1.000 RON
b) încasarea unui aport în numerar în sumă de 7.000 RON
c) plata unui furnizor în sumă de 170 RON
d) depunerea în bancă a sumei de 10.000 RON
e) plata avansurilor acordate angajaților în sumă de 25.000 RON
f) încasări din vânzarea mărfurilor 10.000 RON
g) acordarea unui avans de trezorerie în sumă de 1.000 RON
h) ridicarea unei sume în numerar din contul bancar, în valoare de 17.000 RON

Operațiile menționate la punctele a, c, d, e şi g sunt aferente ieşirilor de numerar şi, în consecință, contul „Casa în lei" se va credita:

a)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 462<br>Creditori diverşi | = | 5311<br>Casa în lei | 1.000 RON |

c)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401<br>Furnizori | = | 5311<br>Casa în lei | 170 RON |

d)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 581<br>Viramente interne | = | 5311<br>Casa în lei | 10.000 RON |
| | | şi | |
| 5121<br>Conturi la bănci în lei | = | 581<br>Viramente interne | 10.000 RON |

e)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 425<br>Avansuri acordate personalului | = | 5311<br>Casa în lei | 25.000 RON |

g)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 581<br>Viramente interne | = | 5311<br>Casa în lei | 1.000 RON |
| | | şi | |
| 542<br>Avansuri de trezorerie | = | 581<br>Viramente interne | 1.000 RON |

Operațiile menționate la punctele b, f şi h sunt aferente intrărilor de numerar şi, în consecință, contul „Casa în lei" se va debita:

b)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5311<br>Casa în lei | = | 456<br>Decontări cu asociații privind capitalul | 17.000 RON |

f)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5311<br>Casa în lei | = | 707<br>Venituri din vânzarea mărfurilor | 10.000 RON |

h)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 581 | = | 5121 | 17.000 RON |
| Viramente interne | | Conturi la bănci în lei | |
| | | şi | |
| 5311 | = | 581 | 17.000 RON |
| Casa în lei | | Viramente interne | |

*Exemplul 2:* O societate comercială ridică de la bancă suma de 500 USD, care se acordă ca avans de trezorerie, urmare a unei ieşiri în străinătate. Cursul valutar în ziua ridicării este de 3,02 RON/USD. La întoarcerea din străinătate se justifică avansul acordat în proporție de 90% (cheltuieli de transport, cazare), diferența fiind depusă în casierie. Cursul de schimb aferent zilei în care se depune decontul şi se realizează depunerea în casierie 3,01 RON/USD.

a) ridicarea valutei de la bancă

| | | | |
|---|---|---|---|
| 581 | = | 5124 | 1.510 RON |
| Viramente interne | | Conturi la bănci în valută | (500 USD x 3,02 RON/USD) |
| | | şi | |
| 5314 | = | 581 | 1.510 RON |
| Casa în valută | | Viramente interne | |

b) acordarea avansului de trezorerie

| | | | |
|---|---|---|---|
| 581 | = | 5314 | 1.510 RON |
| Viramente interne | | Casa în valută | |
| | | şi | |
| 542 | = | 581 | 1.510 RON |
| Avansuri de trezorerie | | Viramente interne | |

c) justificarea avansului de trezorerie acordat

– înregistrarea cheltuielilor efectuate (500 USD x 90% = 450 USD)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 625 | = | 542 | 13.59 RON |
| Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări | | Avansuri de trezorerie | |

– înregistrarea depunerii de valută în casieria societății

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 542 | 1.510 RON |
| 5314 | | Avansuri de trezorerie | (50 USD x 3,02 RON/USD |
| Casa în valută | | | 1.505 RON |
| | | | (50 USD x 3,01 RON/USD) |
| 665 | | | 0,5 RON |
| Cheltuieli privind diferențele de curs valutar | | | [50 USD x (3,02 RON/USD – 3,01 RON/USD)] |

*Exemplul 3:* O societate comercială achiziționează timbre fiscale în valoare de 1.000 RON, bilete de tratament şi odihnă în valoare de 20.000 RON şi bilete de călătorie în sumă de 2.000 RON. Ulterior, se dau în consum timbre poştale în valoare de 200 RON şi bilete de călătorie 700 RON.

a) achiziționarea timbrelor fiscale, biletelor de tratament şi odihnă şi a biletelor de călătorie

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 5311 | 23.000 RON |
| 5321 | | Casa în lei | 1.000 RON |
| Timbre fiscale şi poştale | | | |
| 5322 | | | 20.000 RON |
| Bilete de tratament şi odihnă | | | |
| 5323 | | | 2.000 RON |
| Tichete şi bilete de călătorie | | | |

b) darea în consum

| | | | |
|---|---|---|---|
| 628 | = | 5321 | 200 RON |
| Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți | | Timbre fiscale şi poştale | |
| | şi | | |
| 625 | = | 5323 | 700 RON |
| Cheltuieli de deplasări, detaşări şi transferări | | Tichete şi bilete de călătorie | |

## VI.4. ***Contabilitatea acreditivelor şi viramentelor bancare***

Acreditivul reprezintă disponibilitățile băneşti ale unei societăți, evidențiate separat într-un cont bancar, aflate la dispoziția unui furnizor, disponibilități destinate efectuării de plăți către acestea, o dată cu îndeplinirea condițiilor aferente acreditivului.

Evidența contabilă a acreditivelor se ține cu ajutorul contului 541 „Acreditive", cont structurat în două conturi analitice de gradul II, şi anume:

5411 – „Acreditive în lei";

5412 – „Acreditive în valută".

Aceste conturi sunt utilizate pentru evidențierea acreditivelor în lei şi în valută, deschise la bănci pentru efectuarea de plăți în favoarea furnizorilor interni şi externi, precum şi pentru evidențierea mişcării acestora ca rezultat al plăților efectuate sau a încetării valabilității acreditivelor. Debitul acestor conturi reflectă sumele depuse de bancă la dispoziția terților; în cazul acreditivelor în valută şi diferențele de curs valutar favorabile aferente existentului din conturile de acreditive. Creditul acestor conturi reflectă sumele plătite furnizorilor interni sau externi, sumele virate în conturile de disponibilități, ca urmare a încetării valabilității acreditivelor; în cazul acreditivelor în valută şi diferențele de curs nefavorabile aferente existentului din conturile de acreditive.

Părțile implicate în cazul unui acreditiv sunt următoarele:

a) ordonatorul (cumpărătorul);

b) banca emitentă (banca cumpărătorului);

c) furnizorul (beneficiarul acreditivului);

d) banca furnizorului.

*Exemplul 1:* O societate comercială deschide un acreditiv în sumă de 200.000 RON, în favoarea unui furnizor, pentru o livrare de materiale. Valabilitatea acreditivului de 30 de zile. Furnizorul efectuează în intervalul de 30 de zile livrări de materiale în valoare de 177.000 RON. După scurgerea celor 30 de zile, acreditivul îşi pierde valabilitatea pentru diferența rămasă.

a) constituirea acreditivului:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 581<br>Viramente interne | = | 5121<br>Conturi la bănci în lei | 200.000 RON |
| | | şi | |
| 5411<br>Acreditive în lei | = | 581<br>Viramente interne | 200.000 RON |

b) efectuarea plății aferente livrării de mărfuri efectuate

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401<br>Furnizori | = | 5411<br>Acreditive în lei | 177.000 RON |

c) încetarea valabilității acreditivului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 581<br>Viramente interne | = | 5411<br>Acreditive în lei | 23.000 RON |
| | | şi | |
| 5121<br>Conturi la bănci în lei | = | 581<br>Viramente interne | 23.000 RON |

*Exemplul 2:* O societate comercială deschide un acreditiv în favoarea unui partener extern, în data de 15.12.N, în valoare de 5.500 USD. Cursul de schimb la data deschiderii acreditivului – 2,90 RON/USD. Valabilitatea acreditivului, 30 de zile. În data de 28.12.N se efectuează o plată în valoare de 2.500 USD (cursul de schimb 2,90 RON/USD), iar în data de 12.01.N+1 o plată în valoare de 3.000 USD (cursul de schimb 3,00 RON/USD). La data încheierii exercițiului financiar N cursul de schimb a fost de 2,97 RON/USD.

a) deschiderea acreditivului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 581<br>Viramente interne | = | 5124<br>Conturi la bănci în valută | 15.950 RON<br>(5.500 USD x 2,90 RON/USD) |
| | | şi | |
| 5412<br>Acreditive în valută | = | 581<br>Viramente interne | 15.950 RON |

b) efectuarea primei plăți

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401<br>Furnizori | = | 5412<br>Acreditive în valută | 7.250 RON |

c) înregistrarea diferenței de curs favorabile la finele exercițiului financiar

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5412<br>Acreditive în valută | = | 765<br>Venituri din diferențe de curs valutar | 210 RON<br>[3.000 USD x (2,97 – 2,90)] |

d) efectuarea celei de a doua plăți
– înregistrarea diferenței favorabile de curs valutar

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5412<br>Acreditive în valută | = | 765<br>Venituri din diferențe de curs valutar | 90 RON<br>[3.00 USD x (3,00 – 2,97)] |

– efectuarea plății

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401 | = | 5412 | 9.000 RON |
| Furnizori | | Acreditive în valută | |

Viramentele interne sunt evidențiate cu ajutorul contului 581 „Viramente interne". Acest cont de activ este folosit pentru evidențierea sumelor virate dintr-un cont de trezorerie în altul. Acest cont nu prezintă sold.

*Exemplu:* O societate comercială depune la bancă suma de 50.000 RON, sumă care este utilizată în vederea deschiderii unui acreditiv în favoarea unui furnizor intern. Totodată, societatea acordă unui salariat un avans spre decontare în valoare de 5.000 RON, pentru achiziționarea unor materiale dintr-o altă localitate. La întoarcere se realizează justificarea avansului primit, întocmindu-se decontul de cheltuieli, care cuprinde:

– bilete de transport 300 RON
– cazare 400 RON
– diurnă 100 RON
– materiale achiziționate 4.000 RON

a) depunerea numerarului la bancă

| | | | |
|---|---|---|---|
| 581 | = | 5311 | 50.000 RON |
| Viramente interne | | Casa în lei | |
| | | şi | |
| 5121 | = | 581 | 50.000 RON |
| Conturi la bancă în lei | | Viramente interne | |

b) constituirea acreditivului

| | | | |
|---|---|---|---|
| 581 | = | 5121 | 50.000 RON |
| Viramente interne | | Conturi la bănci în lei | |
| | | şi | |
| 5411 | = | 581 | 50.000 RON |
| Acreditive în lei | | Viramente interne | |

c) acordarea avansului spre decontare

| | | | |
|---|---|---|---|
| 581 | = | 5311 | 5.000 RON |
| Viramente interne | | Casa în lei | |
| | | şi | |
| 542 | | 581 | 5.000 RON |
| Avansuri de trezorerie | | Viramente interne | |

d) justificarea avansului

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 542 | 4.800 RON |
| 625 | | Avansuri de trezorerie | 800 RON |
| Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări | | | |
| 302 | | | 4.000 RON |
| Materiale consumabile | | | |
| | | şi | |
| 581 | | 542 | 200 RON |
| Viramente interne | | Avansuri de trezorerie | |
| 5311 | | 581 | 200 RON |
| Casa în lei | | Viramente interne | |

# VII. **CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ŞI VENITURILOR**

Procesul de producţie şi desfacere a bunurilor materiale, de executare de lucrări şi prestări servicii presupune utilizarea factorilor de producţie şi, implicit, consumarea acestora. Consumul şi plăţile privind factorii de producţie efectuate la nivelul unei societăţi reprezintă cheltuielile acesteia.

Cheltuielile includ:

- cheltuielile care apar în procesul desfăşurării activităţii curente a societăţii, şi anume costul vânzărilor, salariile şi amortizarea, ele regăsindu-se sub forma ieşirilor sau scăderii valorii actuale (numerar, stocuri, terenuri, mijloace fixe);
- pierderile care reprezintă diminuări ale beneficiilor economice (în această categorie se includ pierderile rezultate din dezastre, cum ar fi: inundaţiile, incendiile etc., precum şi pierderile rezultate din ieşirea activelor pe termen lung);
- pierderile nerealizate care includ pierderile rezultate din creşterea unor împrumuturi contractate de societate în valută.

Evidenţa cheltuielilor se organizează pe feluri de cheltuieli, după natura lor şi se grupează după destinaţia pe care o au în societate în cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare, cheltuieli extraordinare, cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustarea la inflaţie şi cheltuielile cu impozitul pe profit şi alte impozite.

Evidenţa contabilă a cheltuielilor se ţine cu ajutorul conturilor din clasa 6 „Conturi de cheltuieli”, clasă care conţine următoarele costuri sintetice de gradele I şi II.

### CLASA 6 – CONTURI DE CHELTUIELI

**60. Cheltuieli privind stocurile**

601. Cheltuieli cu materiile prime
602. Cheltuieli cu materialele consumabile
    - 6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
    - 6022. Cheltuieli privind combustibilul
    - 6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
    - 6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
    - 6025. Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
    - 6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604. Cheltuieli privind materialele nestocate
605. Cheltuieli privind energia şi apa
606. Cheltuieli privind animalele şi păsările
607. Cheltuieli privind mărfurile
608. Cheltuieli privind ambalajele

**61. Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți**

611. Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile
612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile
613. Cheltuieli cu primele de asigurare
614. Cheltuieli cu studiile şi cercetările

**62. Cheltuieli cu alte servicii executate de terți**

621. Cheltuieli cu colaboratorii
622. Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623. Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624. Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
625. Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626. Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații
627. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

**63. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate**

635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

**64. Cheltuieli cu personalul**

641. Cheltuieli cu salariile personalului
642. Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților
645. Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială
    6451. Contribuția unității la asigurările sociale
    6452. Contribuția unității pentru ajutorul de şomaj
    6453. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
    6458. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială

**65. Alte cheltuieli de exploatare**

654. Pierderi din creanțe şi debitori diverşi
658. Alte cheltuieli de exploatare
    6581. Despăgubiri, amenzi şi penalități
    6582. Donații şi subvenții acordate
    6583. Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital
    6588. Alte cheltuieli de exploatare

**66. Cheltuieli financiare**

663. Pierderi din creanțe legate de participații
664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
    6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
    6642. Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar
666. Cheltuieli privind dobânzile
667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare

**67. Cheltuieli extraordinare**

671. Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare

**68. Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare**

681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere
   6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
   6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
   6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
   6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante

686. Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierdere de valoare
   6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
   6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
   6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

69. C**heltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite**

691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
698. Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus16

Toate conturile de cheltuieli sunt conturi de procese economice, au funcţie contabilă de activ, se debitează în momentul efectuării consumurilor sau al plăţilor, şi se creditează pe parcursul perioadei, cu sumele alocate rezultatului exerciţiului.

Orice activitate, desfăşurată de către agenţii economici necesită, în mod obiectiv, anumite consumuri de muncă vie şi materializată, care poartă denumirea generală de cheltuieli şi reprezintă sumele sau valorile plătite pentru: consumurile, lucrările executate şi serviciile prestate de care beneficiază unitatea patrimonială, cheltuieli cu personalul, executarea unor obligaţii legale sau contractuale şi cheltuieli extraordinare.

Organizarea contabilităţii cheltuielilor are la bază concepţia dualistă specifică ţărilor cu economie de piaţă dezvoltată şi anume:

– Contabilitatea financiară, care cuprinde în obiectul său evaluarea şi înregistrarea cheltuielilor grupate în funcţie de natura activităţilor (exploatare, financiară, extraordinară) şi de natura resurselor utilizate (cheltuieli cu materii prime, materiale, de personal, servicii primite, amortizări, etc.)

– Contabilitatea de gestiune, care cuprinde în obiectul său contabilizarea cheltuielilor grupate în funcţie de destinaţia şi funcţia lor pe feluri de produse, lucrări şi servicii.

La organizarea contabilităţii financiare a cheltuielilor se ţine seama de unele din principiile de organizare a contabilităţii, astfel:

• Potrivit principiului independenţei exerciţiului toate operaţiile care determină cheltuielile sunt înregistrate în contabilitate în momentul producerii lor fără a se ţine seama de data plăţilor lor. Reflectarea cheltuielilor în faza de angajare şi consum face din contabilitatea financiară o contabilitate de angajamente.

• Principiul prudenţei impune înregistrarea cheltuielilor cu amortizările şi ajustările indiferent de existenţa unor rezultate diferite.

Cheltuielile reflectate în contabilitatea financiară pot fi grupate în funcţie de momentul angajării lor astfel:

a) Cheltuieli constatate în momentul plăţii lor care se înregistrează în corespondenţă cu conturile de trezorerie;

b) Cheltuieli angajate, cu plata ulterioară, motiv pentru care se înregistrează în corespondenţă cu conturile de terţi;

c) Cheltuieli contabile calculate pentru a estima deprecierile definitive sau latente, fără a angaja o plată, reprezentate de amortizări şi ajustări pentru depreciere.

Cheltuielile ce fac obiectul contabilităţii financiare se grupează, de asemenea, pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a) **Cheltuieli de exploatare** se referă la complexitatea activităţilor economice pe care întreprinderea le poate desfăşura, fiind sistematizate în cinci categorii:

– Cheltuieli privind consumurile de materii prime, materiale auxiliare, combustibil, ambalaje, piese de schimb, semințele şi materialele de plantat, furajele şi alte materiale consumabile, costul de achiziţie al obiectelor de inventar consumate sau uzura acestora, costul de achiziţie al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor, costul de achiziţie al energiei şi apei consumate, costul de achiziţie al animalelor şi păsărilor şi costul mărfurilor vândute;

– Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi: întreţinere şi reparaţii, redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii, studii şi cercetări inclusiv sumele plătite pentru contractele de cercetare, cheltuieli cu alte servicii executate de terţi colaboratori, comisioane, onorarii, cheltuieli de protocol, reclamă, publicitate, transportul de bunuri şi personal, deplasări, detaşări şi transferuri, poştă şi taxe de telecomunicaţii, servicii bancare şi altele);

– Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate, suportate de unitatea patrimonială ca: impozitul pe clădiri, alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (taxa pentru folosirea terenurilor, taxa asupra mijloacelor de transport şi altele);

– Cheltuieli cu personalul ca: salariile şi alte drepturi de personal, asigurările şi protecţia socială, contribuţia unităţii la asigurările sociale şi pentru ajutorul de şomaj, cheltuielile cu pregătirea şi perfecţionarea profesională şi alte cheltuieli cu personalul suportate de unitatea patrimonială;

– Alte cheltuieli de exploatare, cum ar fi pierderile din creanţe şi alte cheltuieli de exploatare;

– Operaţii de gestiune (despăgubiri, amenzi, penalităţi şi lipsuri de inventar, donaţii şi subvenţii acordate, inclusiv prelevările şi donaţiile făcute în scopuri umanitare precum şi pentru sprijinirea activităţilor sociale, culturale şi sportive, pierderi din debitori diverşi);

– Operaţii de capital (valoarea contabilă a imobilizărilor cedate şi alte cheltuieli de exploatare).

b) **Cheltuieli financiare**, care cuprind:

– Pierderi din creanţe legate de participanţi;

– Pierderile din vânzarea titlurilor de plasament;

– Diferenţele nefavorabile de curs valutar, din operaţiile curente şi disponibilităţile în devize;

– Dobânzile curente aferente împrumuturilor primite şi altor datorii privind exerciţiul în curs;

– Sconturile acordate clienţilor;

– Alte cheltuieli financiare (pierderi din creanţe de natură financiară şi altele).

c) **Cheltuieli extraordinare**, reprezentând acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a unității patrimoniale şi se referă la:

– Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare.

d) **Cheltuieli cu amortizările şi ajustările privind pierderile de valoare** sunt grupate în funcție de natura lor, în sensul activității care le ocazionează (exploatare, financiare).

– Cheltuieli cu amortizarea cuprind amortizarea imobilizărilor corporale şi necorporale;

– Cheltuielile cu ajustările privind pierderile de valoare sunt formate din:

• Provizioane

• Ajustări privind deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor;

• Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție;

• Ajustări pentru deprecierea creanțelor şi ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a costurilor de trezorerie

• Amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor;

e) **Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite,** ce se datorează trimestrial statului cu definitivarea la sfârşitul exercițiului.

De menționat că în raportările fiscale cheltuielile cu amortizările şi provizioanele se regrupează în funcție de natura lor şi se include, după caz, în cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare sau cheltuieli extraordinare.

În afara grupării oficiale, se pot efectua şi alte clasificări ale cheltuielilor, după diverse criterii şi care stau la baza determinării anumitor indicatori analizei economice, determinării unor obligații fiscale etc.:

a) Astfel, dacă avem în vedere rolul cheltuielilor în determinarea indicatorilor economici cu caracter global, cheltuielile se grupează în următoarele categorii:

– Cheltuieli care alcătuiesc costul global al producției; cheltuieli de exploatare (cu excepția cheltuielilor de protocol, reclama şi publicitate); cheltuieli financiare (la întreprinderile cu ciclul lung de fabricație); cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele;

– Cheltuieli care se suportă din rezultatul financiar brut, neimpozitat: cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate; cheltuieli extraordinare privind amortizările şi provizioanele;

– Cheltuieli care se suportă din rezultatul financiar impozabil: impozitul pe profit.

b) Dacă avem în vedere **rolul cheltuielilor în analiza activității** pe genuri de activități, cheltuielile după natura lor pot fi reclasate (pe baza documentelor primare) pe funcții ale întreprinderii, în:

– Cheltuieli de aprovizionare;

– Cheltuieli de fabricație;

– Cheltuieli de distribuție (desfacere);

– Cheltuieli administrative;

– Cheltuieli financiare.

c) În raport de **rolul lor în analiza rentabilității produselor** – obiectiv al contabilității de gestiune – cheltuielile se pot grupa, ținând seama de dependența pe care o au cu volumul producției sau al vânzărilor, în:

– cheltuieli variabile sau operaționale;

– cheltuieli fixe sau de structură;

Privite prin prisma contabilității de gestiune, cheltuielile se pot grupa şi în:

– cheltuieli directe;

– cheltuieli indirecte, grupare care serveşte la calculul costurilor pe produse.

d) Un alt criteriu deosebit de important pentru asigurarea unei gestiuni corecte, îl constituie clasificarea cheltuielilor în raport de utilitatea lor în asigurarea unui venit în perioada în care sunt efectuate.

Din acest punct de vedere se poate face următoarea grupare:

• Cheltuieli curente, adică, cheltuieli aferente perioadei de exercițiu, efectuate în scopul obținerii unui venit imediat (cheltuieli de producție, cheltuieli de vânzare, cheltuieli de administrare);

• Cheltuieli plătite în avans, adică, cheltuieli al căror efect se repartizează pe mai multe exerciții şi care vor fi utile pentru obținerea de venituri în cursul exercițiilor următoare.

Acest criteriu, aplicat în contabilitatea financiară, este deosebit de util deoarece el răspunde principiului ataşării cheltuielilor la veniturile cărora se asociază.

Operațiile economice corespunzătoare cheltuielilor se oglindesc în contabilitate pe bază de **documente justificative şi centralizatoare** în care sunt înscrise, dintre care se amintesc cele utilizate în mod curent în activitatea practică:

• Factura pentru achiziționarea de valori materiale nestocabile, pentru tariful de transport privind bunurile şi personalul, pentru servicii prestate de terți ş.a.

• Chitanța pentru diverse aprovizionări din comerțul en-detail.

• Bonul fiscal cod PETROM, care oglindeşte aprovizionările (consumurile) de carburanți şi lubrifiați.

• Avizul de însoțire, atunci când bunurile aprovizionate nu sunt facturate.

• Extrasul de cont, în situația unor plăți direct din conturile deschise la bănci, cum sunt comisioanele reținute de unitățile bancare.

• Ordin de deplasare (delegație) pentru diurna aferentă deplasărilor în interesul întreprinderii.

• Listele şi procesul verbal de inventariere, care reflectă lipsurile în gestiune imputabile sau neimputabile privind activele circulante.

• Documente specifice pentru anumite categorii de cheltuieli, cum sunt cele care privesc consumul de energie electrică, serviciile poştale, telefon, telegraf, transportul de mărfuri pe calea ferată ş.a.

• Centralizatorul bonurilor de consum pentru înregistrarea în contabilitate şi bonul de consum pentru eliberarea din magazie a materiilor prime şi materialelor destinate consumului.

• Centralizatorul statelor de salarii pentru cheltuielile privind salariile, asigurările sociale şi protecția socială ş.a.

Tipuri de înregistrări contabile:

a) înregistrarea consumului de stocuri

| | | |
|---|---|---|
| 60 | = | 3 |
| Cheltuieli privind stocurile | | Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție |

b) înregistrarea cheltuielilor cu lucrările şi serviciile executate de terți

| | | |
|---|---|---|
| 61 | = | % |
| Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți | | 40<br>Furnizori şi conturi asimilate<br>51<br>Conturi la bănci<br>53<br>Casa |

c) înregistrarea cheltuielilor cu alte servicii executate de terţi

| | | |
|---|---|---|
| 62 | = | % |
| Cheltuieli cu alte servicii executate de terți | | 40<br>Furnizori şi conturi asimilate<br>51<br>Conturi la bănci<br>53<br>Casa |

d) înregistrarea cheltuielilor cu alte impozite, taxe şi vărsământ asimilate

| | | |
|---|---|---|
| 635 | = | % |
| Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsământ asimilate | | 446<br>Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate<br>447<br>Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate |

e) înregistrarea cheltuielilor cu personalul

| | | |
|---|---|---|
| 641 | = | 421 |
| Cheltuieli cu salariile personalului | | Personal-salarii datorate |
| 645 | = | 43 |
| Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială | | Asigurări sociale, protecția socială şi conturi asimilate |

f) înregistrarea altor cheltuieli de exploatare

| | | |
|---|---|---|
| 65 | = | % |
| Alte cheltuieli de exploatare | | 4118<br>Clienți incerți sau în litigiu<br>461<br>Debitori diverşi<br>3<br>Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție<br>2<br>Conturi de imobilizări<br>512<br>Conturi curente la bănci<br>531<br>Casa<br>503<br>Acțiuni proprii<br>505<br>Obligațiuni emise şi răscumpărate |

g) înregistrarea cheltuielilor financiare

| | | |
|---|---|---|
| 66 | = | % |
| Cheltuieli financiare | | 26 |
| | | Imobilizări financiare |
| | | 50 |
| | | Investiţii financiare |
| | | pe termen scurt |
| | | 512 |
| | | Conturi curente la bănci |
| | | 531 |
| | | Casa |
| | | 168 |
| | | Dobânzi aferente împrumuturilor |
| | | şi datoriilor asimilate |
| | | 4528 |
| | | Dobânzi privind decontările |
| | | privind interesele de participare |
| | | 4558 |
| | | Asociaţi – dobânzi |
| | | la conturi curente |
| | | 5198 |
| | | Dobânzi aferente creditelor |
| | | bancare pe termen scurt |
| | | 4111 |
| | | Clienţi |
| | | 461 |
| | | Debitori diverşi |

h) înregistrarea cheltuielilor privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare

| | | |
|---|---|---|
| 671 | = | % |
| Cheltuieli privind calamităţile şi alte | | 2 |
| evenimente extraordinare | | Conturi de imobilizări |
| | | 3 |
| | | Conturi de stocuri şi producţie |
| | | în curs de execuţie |
| | | 512 |
| | | Conturi curente la bănci |
| | | 531 |
| | | Casa |

i) înregistrarea cheltuielilor cu amortizările, provizioanele şi ajustarea la inflație

| | | |
|---|---|---|
| 68 | = | % |
| Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare | | 28<br>Amortizări privind imobilizările<br>29<br>Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor<br>15<br>Provizioane<br>39<br>Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție<br>49<br>Ajustări pentru deprecierea creanțelor<br>59<br>Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a conturilor de trezorerie |

j) înregistrarea cheltuielilor cu impozitul pe profit

| | | |
|---|---|---|
| 691 | = | 441 |
| Cheltuieli cu impozitul pe profit | | Impozit pe profit |

Veniturile unei societăți sunt reprezentate de următoarele elemente:
- venituri din activitățile curente;
- câştiguri din orice alte surse;
- venituri nerealizate.

În categoria veniturilor din activități curente se includ veniturile din vânzări, din prestarea de servicii, executarea de lucrări, precum şi cele ce rezultă din utilizarea de către terți a activelor societății (se pot obține venituri ce îmbracă forma dobânzilor-încasate pentru utilizarea numerarului, redevențelor-încasate pentru utilizarea unor active pe termen lung sau dividendelor ce decurg din titlurile de valoare deținute la societăți).

În categoria câştigurilor din orice alte surse se includ, de regulă, sumele rezultate în urma ieşirii activelor imobilizate pe termen mediu/lung.

Veniturile unei societăți comerciale sunt reprezentate de sumele încasate sau de încasat din operațiile de exploatare, financiare sau extraordinare.

Evidența veniturilor se organizează pe feluri de venituri, după natura lor, şi se grupează în venituri din exploatare, venituri financiare, venituri extraordinare, venituri din provizioane şi ajustarea la inflație şi venituri din impozitul pe profit amânat.

Evidența contabilă a veniturilor se ține cu ajutorul conturilor din clasa 7 „Conturi de venituri", clasă care conține următoarele conturi sintetice de gradul I şi II.

## CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI

**70. Cifra de afaceri netă**
- 701. Venituri din vânzarea produselor finite
- 702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
- 703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
- 704. Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
- 705. Venituri din studii şi cercetări
- 706. Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
- 707. Venituri din vânzarea mărfurilor
- 708. Venituri din activităţi diverse

**71. Variaţia stocurilor**
- 711. Variaţia stocurilor

**72. Venituri din producţia de imobilizări**
- 721. Venituri din producţia de imobilizări necorporale
- 722. Venituri din producţia de imobilizări corporale

**74. Venituri din subvenţii de exploatare**
- 741. Venituri din subvenţii de exploatare
  - 7411. Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei afaceri
  - 7412. Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile
  - 7413. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli externe
  - 7414. Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului
  - 7415. Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţie socială
  - 7416. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
  - 7417. Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri
  - 7418. Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată

**75. Alte venituri din exploatare**
- 754. Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi
- 758. Alte venituri din exploatare
  - 7581. Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi
  - 7582. Venituri din donaţii şi subvenţii primite
  - 7583. Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital
  - 7584. Venituri din subvenţii pentru investiţii
  - 7588. Alte venituri din exploatare

**76. Venituri financiare**
- 761. Venituri din imobilizări financiare
  - 7611. Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate
  - 7613. Venituri din interese de participare
- 762. Venituri din investiţii financiare pe termen scurt
- 763. Venituri din creanţe imobilizate
- 764. Venituri din investiţii financiare cedate
  - 7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
  - 7642. Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate
- 765. Venituri din diferenţe de curs valutar
- 766. Venituri din dobânzi
- 767. Venituri din sconturi obţinute
- 768. Alte venituri financiare

**77. Venituri extraordinare**

771. Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare

**78. Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare**

781. Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
   7812. Venituri din provizioane
   7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
   7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
   7815. Venituri din fondul comercial negativ

786. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
   7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
   7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante.

Toate conturile de venituri sunt conturi de procese economice, cu funcţie contabilă de pasiv; se creditează cu sumele reprezentând venituri de încasat sau încasate şi se debitează pe parcursul perioadei, în condiţiile prevăzute de reglementări şi cu repartizarea lor, la finele perioadei, la rezultatul exerciţiului.

Veniturile sunt reprezentate de totalitatea operaţiilor economice care afectează patrimoniul întreprinderii prin mărirea activului, operaţii care se concretizează în livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobile pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, în servicii prestate sau lucrări executate în condiţiile în care se fac încasări în numerar ori dacă se înregistrează în prealabil creanţele asupra clienţilor, sau prin diminuarea ajustărilor dacă acestea rămân fără obiect.

Potenţialul economic al societăţilor comerciale, consecinţă a potenţialului tehnic, productiv, comercial dar şi managerial, este capacitatea de a crea venituri ca unică sursă de acoperire a cheltuielilor şi realizarea unui profit suficient spre a asigura dezvoltarea şi a împiedica erodarea capitalului.

În actualul sistem contabil, organizarea evidenţei veniturilor şi concepţia generală despre venituri se schimbă fundamental în ideea delimitării eforturilor şi efectelor economico-financiare cu foarte mare claritate, asupra unei anume perioade de gestiune.

Veniturile, ca de altfel şi cheltuielile, se delimitează după natura lor, în sensul naturii activităţii care le generează, şi anume: venituri de exploatare, venituri financiare şi venituri extraordinare. În cadrul fiecăreia dintre aceste categorii se face diferenţierea pe feluri de venituri.

Totodată este delimitată şi categoria venituri din provizioane, venituri care prezintă particularitatea că se constituie numai prin intermediul operaţiilor contabile de diminuare sau anulare a ajustărilor pentru pierderea de valori, fără angajarea unor operaţii de încasare.

Cele patru categorii de venituri amintite se au în vedere în ceea ce priveşte organizarea contabilităţii, în cadrul căreia sunt stabilite cinci grupe de conturi pentru venituri de exploatare, care au structură eterogenă, şi câte o singură grupă de conturi pentru fiecare din cele trei categorii de venituri, astfel:

a) **Venituri de exploatare,** reprezentând diversitatea activităţilor economice ce se realizează în cadrul întreprinderii, se grupează astfel:

• *venituri din vânzarea de produse, mărfuri, servicii prestate* şi din alte activităţi care, pe de o parte, reprezintă indicatorul denumit *„Cifra de afaceri”*, iar

pe de altă parte se constituie pe baza documentelor de livrare sau predare către beneficiari. În ceea ce priveşte cifra de afaceri, aceasta nu include rabaturile, remizele şi alte reduceri acordate clienţilor;

• *venituri din producţia stocată,* unde se încadrează creşterea sau diminuarea, după caz, a costurilor de producţie efective totale de la sfârşitul perioadei de gestiune în comparaţie cu începutul acesteia;

• *venituri din producţia de imobilizări corporale şi necorporale* ce privesc valoarea sau costul de producţie al bunurilor realizate pe cont propriu pentru nevoile interne ale societăţii;

• *venituri din subvenţii de exploatare,* se referă la sumele nerambursabile ce se primesc de la bugetul de stat, de la colectivităţile publice sau de la alte unităţi patrimoniale în vederea acoperirii diferenţelor de preţ şi a pierderilor sau pentru anumite finanţări aşa cum este cazul cheltuielilor de cercetare;

• *alte venituri din exploatare,* unde se include veniturile din creanţe reactivate şi alte venituri ocazionale, de tipul celor provenite din imputarea unor prejudicii cauzate de personalul unităţii sau de către terţi.

b) **Venituri financiare** formate din:

• venituri din participanţii;
• venituri din alte imobilizări financiare;
• venituri din creanţe imobilizate;
• venituri din titluri de plasament;
• venituri din diferenţele favorabile de curs valutar;
• venituri din dobânzi;
• venituri din sconturi obţinute;
• alte venituri financiare.

c) **Venituri extraordinare** nu au legătură cu activitatea normală a unităţii, de exploatare sau financiară. Cu ajutorul lor se ţine evidenţa acelor venituri rezultate din compensaţiile primite pentru cheltuieli sau pierderi din calamităţi sau alte evenimente extraordinare.

d) **Venituri din ajustări de valoare** se constituie prin anularea sau diminuarea sumelor înregistrate anterior drept provizioane, fiind stabilită câte o grupă de venituri pentru fiecare din categorii de activităţi amintite.

Dacă avem în vedere modul de utilizare a veniturilor în determinarea rezultatului exerciţiului (profitul sau pierdere) supus repartizării, veniturile se pot grupa în două categorii:

• venituri curente, formate din venituri din exploatare şi venituri financiare;
• venituri extraordinare, cu precizarea că veniturile din diminuarea sau anularea provizioanelor se vor subdivide între cele două categorii în raport cu caracteristica acestora (modul de proveniență).

Rezultatul exerciţiului, prezintă soldul final al contului de profit şi pierdere, supus repartizării şi prin urmare, compararea veniturilor cu cheltuielile efectuate constituie o etapă importantă a activităţii financiar-contabile, de caracterizare a gestiunii.

Unul dintre principiile contabilităţii este *principiul independenţei exerciţiilor,* principiu care are la bază alte două principii, dintre care unul este **principiul recunoaşterii (constatărilor) veniturilor.** În doctrina şi practica nord-americană el mai este recunoscut sub numele de „principiul realizării" (realization principle). În conformitate cu acest principiu, un profit trebuie să fie constatant numai în

momentele în care societatea realizează o operaţie cu un terţ, de schimb de bunuri sau de servicii. Teoria, doctrina şi chiar practica dovedesc că recunoaşterea veniturilor este o operaţie cu mai multe interpretări şi soluţii.

Principiul recunoaşterii veniturilor se referă, în mod direct, la recunoaşterea veniturilor şi, indirect, la măsurarea acestora. Venitul este recunoscut, în general, numai în **momentul vânzării.**

Doctrina şi practica ţărilor din Europa continentală demonstrează că recunoaşterea veniturilor se face şi în momentul producţiei. Cazurile ţărilor anglo-saxone, în legătură cu această soluţie, sunt extrem de rare. În viziunea anglo-saxonă momentul obiectiv pentru contabilizarea venitului este vânzarea unui bun sau prestarea unui serviciu, iar înaintea acestui moment, societatea nu este asigurată, în privinţa vânzării produsului său, deci ea nu poate măsura cu certitudine preţul de vânzare pe care îl va obţine şi nu poate să cunoască totalitatea costurilor legate de fabricarea şi vânzarea bunurilor sau de prestarea serviciilor.

Se poate spune că recunoaşterea unui venit se face când sunt îndeplinite două condiţii:

– fabricarea să fi fost încheiată;

– măsurarea şi încasarea contravalorii venitului să fi fost sigure.

Cele două condiţii sunt satisfăcute, în general, în cazul unei vânzări efectuate la un terţ independent. Orice altă metodă de constatare a veniturilor decât cea datată în momentul vânzării reprezintă teorii şi practici mai mult sau mai puţin prudente, după cum momentul recunoaşterii se plasează în aval sau în amonte de vânzarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

Operaţiile economice care privesc veniturile se înregistrează în contabilitate pe baza unor **documente justificative şi centralizatoare** specifice în care sunt consemnate, dintre care se amintesc cele utilizate în mod curent:

• Factura pentru toate operaţiile privind livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cu decontare, de regulă, ulterioară;

• Factura externă INVOICE, în cazul operaţiilor de export, document ce se ataşează la factura fiscală;

• Monetarul utilizat de toate unităţile comerciale cu amănuntul;

• Bonul fiscal cod PETROM, în cazul vânzării cu amănuntul a produselor petroliere;

• Avizul de însoţire pentru situaţiile legale când factura aferentă bunurilor livrate se întocmeşte ulterior, în cazul trimiterii de valori materiale pentru prelucrarea la terţi ş.a.;

• Extrasul de cont, în cazul încasării unor venituri direct în conturile deschise la bănci, cum este cazul dobânzii cuvenite pentru disponibilul din cont ş.a.;

• Inventarul şi procesul verbal de inventariere pentru plusurile în gestiune, în special la activele circulante materiale şi băneşti;

• Documente specifice (exemplu: facturi adecvate) pentru anumite categorii de venituri, cum sunt cele care privesc livrările de energie electrică, cele de prestări servicii de poştă, telefon, telegraf ş.a.;

• Bonul de predare, transfer, restituire, serveşte, printre altele, pentru predarea la magazie a produselor finite sau a semifabricatelor etc.

Potrivit principiului independenţei exerciţiilor, operaţiile care determină venituri sunt înregistrate în momentul generării lor. Astfel prezentate, veniturile sunt înregistrate în momentul obţinerii şi realizării lor.

După perioada la care se referă, veniturile se grupează în:

- venituri curente: sunt reprezentate de veniturile perioadei curente, indiferent de momentul obținerii lor;
- venituri realizate în avans: sunt reprezentate de acele venituri ce se concretizează în perioada curentă, dar care sunt aferente exercițiului financiar următor;
- venituri de realizat: sunt reprezentate de veniturile ce privesc perioada curentă şi se concretizează în exercițiul financiar următor.

Potrivit standardelor internaționale de contabilitate, veniturile trebuie evaluate la valoarea justă a mijloacelor de plată primite sau de primit; prin valoarea justă se înțelege acea sumă la care un activ poate fi tranzacționat sau o datorie poate fi decontată, de bunăvoie, între părți aflate în cunoştință de cauză, în cadrul unei tranzacții ce se caracterizează prin determinarea obiectivă a prețului.

Veniturile din vânzarea bunurilor, din prestări de servicii, executări de lucrări, din dobânzi, redevențe şi dividende trebuie recunoscute. Recunoaşterea se realizează dacă sunt îndeplinite condițiile:

a) în cazul vânzării de bunuri, prestări de servicii şi executări de lucrări:

- mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod rezonabil;
- costurile tranzacției (în cazul vânzării de bunuri), costurile apărute pe parcursul contractelor de prestări servicii, executării de lucrări şi costurile de finalizare a acestora sunt evaluate în mod rezonabil;
- este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate tranzacției să fie generate către societate;
- societatea nu mai gestionează bunurile vândute, ea transferând cumpărătorului riscurile şi avantajele semnificative ce rezultă din proprietatea asupra acestora.

b) în cazul veniturilor din dobânzi, redevențe şi chirii recunoaşterea se realizează numai dacă suma veniturilor poate fi determinată în mod rezonabil, iar beneficiile economice asociate tranzacției vor intra în societate:

- dobânzile, pe baza randamentului efectiv al activului sunt recunoscute periodic;
- redevențele, conform realității economice a contractului sunt recunoscute pe baza contabilității de angajamente;
- dividendele sunt recunoscute în situația în care s-a stabilit dreptul acționarului de a primi plata.

Tipuri de înregistrări contabile

a) înregistrarea veniturilor din producția stocată

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 711 |
| 33 | | Variația stocurilor |
| Producția în curs de execuție | | |
| 34 | | |
| Produse | | |

b) înregistrarea veniturilor din producția de imobilizări

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 72 |
| 20 | | Venituri din producția de imobilizări |
| Imobilizări necorporale | | |
| 21 | | |
| Imobilizări corporale | | |
| 23 | | |
| Imobilizări în curs | | |

c) înregistrarea veniturilor din subvenţii de exploatare

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 74 |
| 445 | | Venituri din subvenţii de exploatare |
| Subvenţii | | |
| 512 | | |
| Conturi curente la bănci | | |

d) înregistrarea de venituri aferente cifrei de afaceri

| | | |
|---|---|---|
| 4111 | = | 70 |
| Clienţi | | Cifra de afaceri |

e) înregistrarea veniturilor financiare

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 76 |
| 451 | | Venituri financiare |
| Decontări în cadrul grupului | | |
| 461 | | |
| Debitori diverşi | | |
| 512 | | |
| Conturi curente la bănci | | |
| 401 | | |
| Furnizori | | |
| 2672 | | |
| Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale | | |
| 2674 | | |
| Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung | | |
| 2679 | | |
| Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate | | |

f) înregistrarea veniturilor din provizioane şi ajustarea la inflaţie

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 78 |
| 29 | | Venituri din provizioane şi ajustarea la inflaţie |
| Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor | | |
| 39 | | |
| Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţia în curs de execuţie | | |
| 49 | | |
| Provizioane pentru deprecierea creanţelor | | |
| 59 | | |
| Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie | | |

# VIII. **LUCRĂRILE CONTABILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIȚIULUI FINANCIAR**

## VIII.1. ***Prezentarea lucrărilor de închidere***

La finele fiecărui exercițiu financiar, o societate comercială trebuie să prezinte situațiile financiare care cuprind:

– bilanțul;
– contul de profit şi pierdere;
– situația modificărilor capitalului propriu;
– situația fluxurilor de trezorerie;
– politici contabile şi note explicative.

În ceea ce priveşte notele explicative, acestea cuprind date privind activele imobilizate, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, repartizarea profitului, analiza rezultatului din exploatare, situația creanțelor şi datoriilor, situația acțiunilor şi obligațiunilor. Acestea includ, de asemenea, informații privind salariații, administratorii şi directorii, precum şi calculul şi analiza principalilor indicatori economico-financiari.

Lucrările de închidere a exercițiilor financiare sunt următoarele:

a) stabilirea balanței de verificare, înainte de efectuarea inventarierii;
b) inventarierea patrimoniului societății;
c) contabilizarea operațiunilor de regularizare;
d) stabilirea balanței de verificare, după efectuarea inventarierii;
e) stabilirea rezultatului exercițiului: distribuirea profitului sau finanțarea pierderii;
f) redactarea situațiilor financiare anuale.

a) Stabilirea balanței de verificare înainte de efectuarea inventarierii are ca principal scop centralizarea şi controlul exactității datelor înregistrate în conturi. Astfel, sunt verificate corelațiile dintre conturile sintetice şi analitice, dintre egalitățile generate de dubla înregistrare a operațiunilor patrimoniale în contabilitate:

- concordanța dintre totalul înregistrărilor din Registrul-jurnal şi totalul rulajelor creditoare din balanță;
- concordanța dintre totalul soldurilor finale debitoare şi creditoare din Cartea mare şi totalul soldurilor finale debitoare şi creditoare din balanță.

b) Inventarierea patrimoniului societății presupune inventarierea tuturor elementelor patrimoniale şi are următoarele scopuri:

- verificarea integrității patrimoniului societății;
- identificarea bunurilor depreciate, fără desfacere sau greu vandabile, comenzilor în curs abandonate sau sistate etc.;
- determinarea valorii de utilitate (de inventar) a elementelor patrimoniale.

Evaluarea elementelor patrimoniale, cu ocazia inventarierii are în vedere următoarele:

- bunurile de natura imobilizărilor şi stocurilor sunt evaluate la valoarea actuală (de inventar) stabilită în funcție de prețurile pieței, starea bunurilor, importanța acestora pentru societate etc.;



Universitatea SPIRU HARET

- creanţele şi datoriile se evaluează la valoarea lor nominală cu excepţia creanţelor şi datoriilor incerte care sunt evaluate la valoarea de utilitate (reprezentată de valoarea probabilă de încasat sau de plată, după caz) şi a acelor creanţe şi datorii exprimate în devize ce sunt evaluate ţinându-se cont de cursul de închidere al exerciţiului financiar;

- titlurile de valoare sunt evaluate în funcţie de tranzacţionarea sau nu a acestora pe piaţa bursieră. Astfel, titlurile cotate sunt evaluate la cotaţia din ultima zi a exerciţiului financiar, iar cele necotate la valoarea probabilă de negociere;

- disponibilităţile în valută sunt evaluate la cursul de schimb stabilit de banca centrală pentru ultima zi a exerciţiului financiar;

- bunurile depreciate, fără desfacere sau greu vandabile, sunt evaluate la valoarea actuală (de inventar), în funcţie de utilitatea acestora şi de probabilitatea de valorificare a lor.

Inventarierea prezintă o relaţie proprie de stabilire a situaţiei nete a patrimoniului, şi anume:

| Situaţia netă a patrimoniului = Activul inventariat – Datoriile inventariate |
|---|

c) Contabilizarea operaţiunilor de regularizare presupune punerea în practică a principiului prudenţei şi a principiului independenţei exerciţiilor. Astfel, pe lângă contabilizarea diferenţelor de inventar, se va contabiliza orice pierdere probabilă şi se vor delimita în timp cheltuielile şi veniturile.

Diferenţele de inventar pot îmbrăca fie forma de plusuri de inventar, fie forma de minusuri de inventar. În situaţia în care există riscul de confuzie între anumite bunuri, bunuri la care s-au depistat plusuri şi minusuri de inventar, se pot efectua compensări, acestea realizându-se la nivelul valorii celei mai mici.

Plusurile de inventar sunt asimilate intrărilor. Bunurile de natura stocurilor de materii prime şi materiale achiziţionate constatate ca plus de inventar sunt înregistrate prin debitarea conturilor de evidenţă a acestora şi creditarea conturilor de cheltuieli, conturi în care se înregistrează, de regulă, consumul lor.

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 60 |
| 30 | | Cheltuieli privind stocurile |
| Stocuri de materii prime şi materiale | | |
| 38 | | |
| Ambalaje | | |

Plusurile de inventar constatate la stocurile obţinute din producţia proprie se înregistrează debitând conturile de evidenţă a bunurilor respective şi creditând conturile de evidenţă a producţiei obţinute.

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 711 |
| 33 | | Variaţia stocurilor |
| Producţia în curs de execuţie | | |
| 34 | | |
| Produse | | |
| 38 | | |
| Ambalaje | | |

Plusurile de inventar aferente imobilizărilor corporale au drept cont corespondent contul „Subvenții pentru investiții”

| | | |
|---|---|---|
| | = | 134 |
| 21 | | Plusuri de inventar de natura imobilizărilor |
| Imobilizări corporale | | |

Plusurile constatate la numerarul din casieria societății conduc la debitarea contului de casă şi creditarea contului de venituri corespunzător.

| | | |
|---|---|---|
| 5311 | = | 7588 |
| Casă în lei | | Alte venituri din exploatare |

Minusurile de inventar sunt asimilate ieşirilor şi conduc, de regulă, la operațiuni contrare celor menționate în cazul plusurilor.

Bunurile de natura stocurilor de materii prime, materialelor şi ambalajelor achiziționate, constatate ca minus de inventar sunt înregistrate prin debitarea conturilor de cheltuieli corespunzătoare şi creditarea conturilor de evidență a bunurilor menționate.

| | | |
|---|---|---|
| 60 | = | % |
| Cheltuieli privind stocurile | | 30 |
| | | Stocuri de materii prime şi materiale |
| | | 38 |
| | | Ambalaje |

Minusurile de inventar constatate la stocurile obținute din producție proprie se înregistrează debitând contul de evidență a producției obținute şi creditând conturile de evidență a stocurilor respective.

| | | |
|---|---|---|
| 711 | = | % |
| Variația stocurilor | | 30 |
| | | Producția în curs de execuție |
| | | 34 |
| | | Produse |
| | | 38 |
| | | Ambalaje |

Minusurile de active imobilizate presupun efectuarea următoarei înregistrări:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 20, 21, 23, |
| 28 | | Conturi de evidență a |
| Amortizări privind imobilizările | | imobilizărilor necorporale, |
| (pentru amortizarea înregistrată) | | corporale şi în curs |
| 6583 | | |
| Cheltuieli privind activele cedate şi alte operațiuni de capital | | |
| (pentru amortizarea neînregistrată) | | |

În situația în care minusurile de inventar se datorează vinei angajaților societății, minusurile constatate sunt imputabile:

| | | |
|---|---|---|
| 461 | = | % |
| Debitori diverşi | | 758 |
| | | Alte venituri din exploatare |
| | | 4427 |
| | | TVA colectată |

Potrivit regulilor de evaluare a patrimoniului, pentru elementele de activ, diferenţele constatate în minus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, se înregistrează în contabilitate astfel:

- dacă deprecierea este ireversibilă pe seama amortizării:

| | | |
|---|---|---|
| 68<br>Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare | = | 28<br>Amortizări privind imobilizările |

- dacă deprecierea este reversibilă pe seama provizioanelor

| | | |
|---|---|---|
| 68<br>Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare | = | %<br>29<br>Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor<br>39<br>Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie<br>49<br>Ajustări pentru deprecierea creanţelor<br>59<br>Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie |

Pentru elementele de pasiv, diferenţele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare se înregistrează în contabilitate pe seama constituirii de provizioane.

La finele fiecărui an, dacă se constată că ajustările pentru depreciere constituite anterior trebuie diminuate sau anulate, evidenţa contabilă a acestor operaţiuni presupune debitarea conturilor din grupele 29, 39, 49 şi 59 (după caz) şi creditarea conturilor corespunzătoare din grupa 78 „Venituri din provizioane şi ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare”.

La finele exerciţiului financiar are loc, de asemenea, regularizarea provizioanelor constituite anterior sau constituirea de noi provizioane pentru finanţarea acelor cheltuieli şi pierderi, a căror realizare sau plată este incertă sau pentru cheltuielile care devin exigibile în exerciţiul financiar următor.

Astfel, se vor efectua următoarele înregistrări contabile:

- majorarea sau constituirea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli

| | | |
|---|---|---|
| 6812<br>Cheltuieli de exploatare privind provizioanele | = | 15<br>Provizioane |

- diminuarea sau anularea provizioanelor

| | | |
|---|---|---|
| 15<br>Provizioane | = | 7812<br>Venituri din provizioane |

În cazul creanţelor datoriilor şi disponibilităţilor băneşti, exprimate în valută evaluate la cursul de schimb din ultima zi a exerciţiului financiar, pentru diferenţele constatate se efectuează următoarele înregistrări contabile:

- în cazul diferenţelor favorabile de curs valutar:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 765 |
| 4111 | | Venituri din diferenţe |
| Clienţi | | de curs valutar |
| 461 | | |
| Debitori diverşi | | |
| 5124 | | |
| Conturi la bănci în valută | | |
| 5314 | | |
| Casa în valută | | |
| 16 | | |
| Împrumuturi şi datorii asimilate | | |
| 401 | | |
| Furnizori | | |
| 462 | | |
| Creditori diverşi etc. | | |

- în cazul diferenţelor nefavorabile de curs valutar:

| | | |
|---|---|---|
| 665 | = | % |
| Cheltuieli din diferenţe de curs valutar | | 4111 |
| | | Clienţi |
| | | 461 |
| | | Debitori diverşi |
| | | 5124 |
| | | Conturi la bănci în valută |
| | | 5314 |
| | | Casa în valută |
| | | 401 |
| | | Furnizori etc. |

Delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor (consecinţă a aplicării principiului independenţei exerciţiului) a fost tratată în cadrul capitolului V.

După efectuarea inventarierii şi contabilizarea operaţiunilor de regularizare, se impune pregătirea datelor necesare pentru determinarea rezultatului şi întocmirea situaţiilor financiare. Aceasta presupune întocmirea unei noi balanţe de verificare şi verificarea egalităţilor (corelaţiilor) specifice.

Determinarea rezultatului exerciţiului presupune următoarele etape:

– determinarea rezultatului contabil;
– determinarea rezultatului impozabil;
– determinarea impozitului pe profit.

Rezultatul contabil se obţine din închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri prin contul 121 „Profit şi pierdere”.

a) închiderea conturilor de cheltuieli

| | | |
|---|---|---|
| 121 | = | 6 |
| Profit şi pierdere | | Conturi de cheltuieli |

b) închiderea conturilor de venituri

| | | |
|---|---|---|
| 7 | = | 121 |
| Conturi de venituri | | Profit şi pierdere |

În situația în care contul 121 „Profit şi pierdere” prezintă sold final creditor, rezultatul contabil îmbracă forma profitului. Atunci când soldul este debitor, rezultatul contabil îmbracă forma de pierdere. Rezultatul contabil mai poartă denumirea de rezultat brut al exercițiului sau de rezultat înainte de impozitare.

Rezultatul fiscal se determină prin adăugarea la rezultatul contabil a cheltuielilor nedeductibile fiscal şi scăderea deducerilor fiscale. În situația în care rezultatul fiscal este pozitiv, atunci se determină impozitul pe profit.

Impozitul pe profit se determină potrivit formulei:

Impozitul pe profit = Rezultatul impozabil x cota de impozitare

Contabilizarea impozitului pe profit datorat şi plata acestuia presupune efectuarea următoarelor două înregistrări contabile:

| | | |
|---|---|---|
| 691 | = | 441 |
| Cheltuieli cu impozitul pe profit | | Impozitul pe profit |
| 441 | = | 5121 |
| Impozitul pe profit | | Conturi la bănci în lei |

Distribuirea profitului net se efectuează la societățile comerciale cu capital privat, potrivit hotărârilor luate în cadrul adunării generale a acționarilor.

Profitul net obținut se repartizează, de regulă, astfel:

a) constituirea rezervelor legale din profitul brut înainte de impozitare:

| | | |
|---|---|---|
| 129 | = | 1061 |
| Repartizarea profitului | | Rezerve legale |

b) constituirea altor rezerve din profitul net:

| | | |
|---|---|---|
| 129 | = | % |
| Repartizarea profitului | | 1062 |
| | | Rezerve pentru acțiuni proprii |
| | | 1063 |
| | | Rezerve statutare sau contractuale |
| | | 1068 |
| | | Alte rezerve |

c) acoperirea pierderilor înregistrate în anii anteriori

| | | |
|---|---|---|
| 129 | = | 1171 |
| Repartizarea profitului | | Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea nerecuperată |

d) dividendele de plătit

| | | |
|---|---|---|
| 129 | = | 457 |
| Repartizarea profitului | | Dividende de plată |

e) reportarea profitului a cărui decizie de repartizare a fost amânată pentru perioadele viitoare

| | | |
|---|---|---|
| 121<br>Profit şi pierderi | = | 1171<br>Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea nerecuperată |

Dacă rezultatul exercițiului este pierdere, se vor efectua următoarele înregistrări contabile:

a) acoperirea pierderii suferite pe seama rezervelor şi capitalului social

| | | |
|---|---|---|
| %<br>1012<br>Capital subscris vărsat<br>106<br>Rezerve | = | 121<br>Profit şi pierderi |

b) repartizarea pierderii (atunci când se amână decizia de acoperire a pierderii înregistrate)

| | | |
|---|---|---|
| 1171<br>Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderi nerecuperate | = | 121<br>Profit şi pierderi |

## VIII.2. ***Întocmirea situațiilor financiare***

Situațiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței, modificările capitalului şi fluxurilor de trezorerie.

Situațiile financiare au de regulă periodicitate anuală acoperind exercițiul financiar şi anume perioada 1 ianuarie – 31 decembrie.

Întocmirea situațiilor financiare anuale are la bază respectarea următoarelor reguli:

– corecția oricăror erori referitoare la o perioadă trecută, se realizează numai în bilanțul curent, bilanțurile deja închise rămânând neschimbate;

– datele înscrise în situațiile financiare anuale trebuie să corespundă cu datele înscrise în contabilitate, puse de acord cu rezultatele inventarierii;

– nu se realizează compensarea posturilor de activ cu cele de pasiv şi nici a veniturilor cu cheltuielile.

Obiectivul situațiilor financiare este acela de a prezenta fidel informații despre poziția financiară, performanțele şi modificările poziției financiare a întreprinderii, utile pentru luarea deciziilor economice. Acest deziderat se atinge dacă Standardele Internaționale de Contabilitate sunt aplicate corespunzător şi sunt prezentate informațiile suplimentare necesare. Există situații speciale în care prezentarea fidelă este asigurată tocmai prin neaplicarea cerințelor unor standarde, caz în care trebuie precizate în notele explicative motivele şi circumstanțele derogărilor.

Termenul comunicare, utilizat de normele IASC, în special de IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare", înseamnă „informațiile de furnizat în conturi".

În cadrul situațiilor financiare anuale fiecare dintre componente trebuie să fie identificată în mod clar, fiind necesară, în numeroase situații, punerea în evidență a următoarelor informații:

– numele întreprinderii, sau orice altă indicație echivalentă care să permită identificarea acesteia;

– dacă este vorba despre conturi individuale sau despre conturi consolidate;

– în privința bilanțului, data la acare a fost înlocuit, iar în cazul contului de profit şi pierdere şi a tabloului fluxurilor de trezorerie, perioada „acoperită" de aceste situații;

– moneda în care sunt prezentate conturile;

– exprimarea în mii, milioane sau într-o altă unitate, dacă această opțiune a fost adoptată.

Situațiile financiare trebuie să fie întocmite cel puțin o dată pe an. Atunci când în mod excepțional, data bilanțului unei întreprinderi este modificată şi când perioada „acoperită" este mai mică sau mai mare de un an, întreprinderea trebuie să indice în notele explicative:

– motivul pentru care a fost aleasă o perioadă diferită de un an;

– faptul că fluxurile exercițiului precedent nu sunt comparabile.

Una din situațiile care motivează schimbarea datei de închidere este reprezentată de achiziția unei întreprinderi care îşi întocmeşte situațiile financiare la o dată diferită de cea a cumpărătorului.

Orice întreprindere care aplică normele contabile internaționale trebuie să decisă, în funcție de natura activității sale, dacă este util să efectueze distincția între elementele curente sau necurente ale bilanțului său, atât pentru activ cât şi pentru pasiv. Dacă această distincție nu se realizează, activele şi pasivele sunt clasificate în funcție de lichiditatea lor.

Indiferent de prezentarea reținută, întreprinderea menționează, în situațiile sale financiare, partea sub un an şi partea peste un an a activelor şi pasivelor, pentru toate rubricile susceptibile să conțină elemente pe termen scurt şi elemente pe termen lung.

Activele curente ale bilanțului cuprind:

– elemente destinate să fie utilizate, realizate sau consumate în cadrul ciclului normal de producție al întreprinderii;

– activele destinate să fie negociate pe diferite piețe deținute într-o perspectivă pe termen scurt şi care trebuie să fie realizate în maximum un an;

– lichidițăile, dacă utilizarea lor nu este supusă restricțiilor.

Celelalte active sunt considerate elemente necurente. Ele includ imobilizările corporale şi necorporale, cât şi activele de exploatare sau financiare pe termen lung.

Ciclul de exploatare al unei întreprinderi este reprezentat de timpul scurs între achiziția materialelor, ce intră într-un proces şi realizarea lor sub formă de lichidități sau de instrumente ce pot fi uşor convertibile în lichidități.

Activele legate de ciclul normal de producție se referă în special la stocuri şi creanțe-clienți, inclusiv la partea acestor rubrici care nu trebuie să fie realizată decât după un termen de un an. Titlurile de plasament sunt active curente, dacă este prevăzut ca operația de cesiune a acestora să aibă loc în mai puțin de un an; în caz contrar, ele sunt considerate active necurente.

O datorie constituie un element curent al pasivului, atunci când ea trebuie să fie rambursată fie în cadrul ciclului normal de producție al întreprinderii fia la o scadență mai mică de un an.

Toate celelalte datorii sunt datorii necurente.

Unele datorii curente precum datoriile comerciale, cele legate de relațiile cu salariații şi de alte costuri din exploatare formează părți ale fondului de rulment utilizat în ciclul normal de exploatare. Astfel de elemente curente, ca şi în cazul activelor, sunt clasificate în categoria „curente", chiar dacă părți din ele sunt scadente peste o perioadă mai mare de un an.

Dintre elementele curente de pasiv, nelegate de ciclul de producție se evidențiază partea de termen scurt a împrumuturilor purtătoare de dobânzi, creditele bancare pe termen scurt, dividendele de plătit, impozitele asupra beneficiilor de plătit şi datoriile pe termen scurt nelegate de exploatare. Datoriile purtătoare de dobânzi şi care generează o finanțare pe termen lung a fondului de rulment sunt elemente necurente ale pasivului pentru partea lor scadentă la o dată superioară unui an.

Datoriile pe termen scurt, nelegate de ciclul normal de exploatare, fac parte din categoria elementelor necurente ale pasivului dacă sunt îndeplinite simultan următoarele condiții:

– este vorba despre datorii care, în momentul contractării lor, erau datorii pe termen lung;

– întreprinderea intenționează să refinanțeze aceste datorii, prin intermediul unei datorii pe termen lung;

– această intenție este confirmată de existența unui contract de refinanțare sau reeşalonare a scadențelor, încheiat înainte ca situațiile financiare să fi fost aprobate.

Potrivit reglementărilor în vigoare la întocmirea bilanțului contabil se vor avea în vedere următoarele reglementări:

– bilanțul contabil cuprinde toate elementele de activ şi de pasiv grupate după natură, destinație şi lichiditate, respectiv natură, proveniență şi exigibilitate;

– atunci când un element de activ sau o datorie este în relație cu mai mult de un alt element bilanțier, relația cu celelalte elemente se prezintă fie sub elementul la care apare, fie în notele explicative, dacă prezentarea este esențială pentru înțelegerea conturilor anuale;

– acțiunile proprii şi acțiunile deținute în filiale vor fi prezentate distinct la posturile prevăzute pentru acestea;

– angajamentele sub forma garanțiilor, girurilor şi ipotecilor de orice fel, atunci când nu îndeplinesc condițiile pentru a fi recunoscute în bilanț ca active sau datorii, se vor prezenta în mod clar în notele explicative. pentru garanțiile considerate ca fiind semnificative se impune efectuarea unor prezentări detaliate efectuându-se totodată distincție între diferitele tipuri de garanții recunoscute de legislația română, cât şi între acestea şi tipul de garanții pe care legislația română nu le recunoaşte;

– elementele din bilanț indicate cu numere arabe pot fi acumulate într-un singur element în situațiile financiare ale unei întreprinderi dacă:

• valorile individuale nu sunt semnificative pentru evaluarea poziției financiare şi a performanței întreprinderii pentru exercițiul financiar respectiv;

• cumularea îmbunătăţeşte claritatea prezentării (valorile individuale ale elementelor ce se combină se prezintă în notele explicative).

– pentru fiecare element care se prezintă în cadrul postului „Active imobilizate" trebuie furnizate în notele explicative următoarele informaţii:

• valorile corespunzătoare care privesc elementul respectiv la începutul şi sfârşitul exerciţiului financiar;

• mişcările privind acest element, ocazionate de modificarea valorii, intrărilor şi ieşirilor de active în timpul exerciţiului financiar şi de transferurile de active.

Valorile care privesc un element la începutul şi sfârşitul unui exerciţiu financiar se determină având în vedere costul de achiziţie, costul de producţie, metodele de reevaluare – în conformitate cu reglementările legale emise în acest scop, care să ţină seama de inflaţie, utilitatea bunului, starea acestuia, preţul pieţei – sau metodele de evaluare destinate să ţină seama de inflaţie, după caz.

Pentru fiecare element de activ imobilizat se prezintă: valoarea amortizării cumulate şi a provizioanelor pentru depreciere la începutul şi sfârşitul exerciţiului; valoarea amortizării şi a provizioanelor pentru depreciere care privesc exerciţiul financiar respectiv; valoarea ajustărilor efectuate cu privire la amortizări şi provizioane pentru depreciere în cursul exerciţiului financiar, ca urmare a ieşirii de active imobilizate din patrimoniu; valoarea ajustărilor efectuate asupra amortizării şi provizioanelor pentru depreciere care privesc exerciţiile anterioare;

– dacă pentru un activ nu se cunoaşte costul de achiziţie şi nu există informaţii privind preţurile sau cheltuielile necesare pentru determinarea lui, se va avea în vedere valoarea justă atribuită activului;

– cheltuielile efectuate în cursul exerciţiului financiar, dar care se referă la un exerciţiu ulterior se înscrie în cadrul postului bilanţier „Cheltuieli în avans".

– veniturile recunoscute înainte de data încheierii exerciţiului financiar, dar care privesc un exerciţiu financiar ulterior se prezintă în cadrul postului bilanţier „Venituri în avans";

– un provizion este recunoscut în momentul în care: întreprinderea are o obligaţie curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior; este probabil ca o ieşire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligaţia respectivă; poate fi realizată o bună estimare a valorii obligaţiei;

– suma provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli trebuie corelată cu riscurile şi cheltuielile previzibile.

Situaţia fluxurilor de trezorerie se poate întocmi având în vedere una din următoarele două metode:

– metoda directă;

– metoda indirectă.

În conformitate cu norma internaţională IAS 7 „Tablourile fluxurilor de trezorerie" prin fluxuri de trezorerie" prin fluxuri de trezorerie se au în vedere intrările şi ieşirile de lichidităţi sau echivalente de lichidităţi. Lichidităţile se referă la fondurile disponibile şi la depozitele la vedere pe când echivalentele de lichidităţi sunt plasamente pe termen scurt, foarte lichide, convertibile cu uşurinţă într-o mărime determinată de lichidităţi şi a căror valoare nu riscă să se schimbe în mod semnificativ.

Deținerea echivalentelor de lichidități are ca scop acela de a face față angajamentelor de trezorerie pe termen scurt.

Fluxurile de trezorerie nu cuprind mişcările între elementele care constituie lichidități sau echivalente de lichidități, deoarece aceste componente fac parte din gestiunea trezoreriei întreprinderii.

Tabloul fluxurilor de trezorerie trebuie să prezinte intrările şi ieşirile de fonduri generate de activitățile de exploatare, de investiții şi de finanțare. El permite utilizatorilor de situații financiare:

– să evalueze capacitatea întreprinderii de a degaja lichidități;

– să determine necesitățile de lichidități;

– să prevadă scadențele şi riscul încasărilor viitoare;

– să compare rezultatele întreprinderii, prin eliminarea efectelor utilizării diferitelor metode contabile pentru aceiaşi operații şi evenimente.

Tabloul fluxurilor de trezorerie prezintă intrările şi ieşirile de fonduri aferente unui exercițiu financiar, clasificat în:

– fluxuri generate de activitățile de exploatare;

– fluxuri generate de activitățile de investiții;

– fluxuri generate de activitățile de finanțare.

Activitățile de exploatare sunt principalele activități aducătoare de venituri cu excepția acelor întreprinderi ce desfăşoară activități de investiții sau de finanțare.

Mărimea mişcărilor de trezorerie legate de exploatare reprezintă măsura în care întreprinderea a degajat suficiente fluxuri de trezorerie în vederea rambursării împrumuturilor contractate, a menținerii capacității de exploatare, vărsării de dividende, realizării de noi investiții, toate acestea fără a recurge la noi surse externe de finanțare.

Prezentarea fluxurilor de trezorerie aferente activității de exploatare utilizând metoda directă presupune că informațiile furnizate se referă la încasări şi plăți brute; utilizarea metodei indirecte presupune că rezultatul net este corectat pentru a se ține seama de influența operațiilor care au un caracter monetar, de orice report sau regularizare a încasărilor sau plăților trecute sau viitoare, presupune de exploatare precum şi de elementele de venituri sau de cheltuieli asociate fluxurilor de trezorerie care vizează investițiile sau finanțarea.

IAS 7 recomandă utilizarea metodei directe deoarece aceasta permite obținerea de informații care se dovedesc utile pentru estimarea fluxurilor viitoare de trezorerie, fapt ce nu este posibil prin aplicarea metodei indirecte.

Fluxurile de numerar din activitatea de exploatare potrivit metodei directe au în vedere următoarele elemente:

– încasările în numerar generate de relațiile cu clienții;

– plățile în favoarea furnizorilor şi personalului;

– plățile în numerar sau restituiri de impozit pe profit, doar dacă nu pot fi identificate în mod specific cu activitățile de investiții sau de finanțare.

Informațiile privind principalele categorii de intrări şi ieşiri de fonduri brute pot să fie obținute pe baza înregistrărilor contabile ale întreprinderii.

Potrivit metodei indirecte, fluxurile de numerar din activitatea de exploatare cuprind rezultatul net, modificările pe parcursul perioadei ale capitalului circulant

şi ajustările pentru elementele nemonetare şi alte elemente incluse la activităţile de investiţii sau de finanţare.

Astfel fluxul net de trezorerie care provine din activităţile de exploatare se determină prin ajustarea rezultatului net ţinându-se cont de incidenţa: variaţiilor intervenite în cursul exerciţiului financiar în cadrul stocurilor, creanţelor şi datoriilor din exploatare; elementelor care nu comportă nici încasări nici plăţi, precum amortizările, provizioanele etc.; elementelor pentru care incidenţa trezoreriei se realizează prin fluxurile de investiţii şi cele de finanţare.

Fluxurile care rezultă din activităţi de investiţii indică în ce măsură plăţile au fost efectuate în vederea achiziţionării de active destinate să genereze venituri de trezorerie viitoare.

Determinarea fluxurilor de numerar din activităţi de investiţii, indiferent de metoda folosită, are în vedere:

– plăţile în numerar pentru achiziţionarea de imobilizări corporale şi necorporale, de instrumente de capital propriu şi de creanţă ale altor întreprinderi etc.;

– încasările în numerar ce rezultă din vânzarea de imobilizări corporale şi necorporale, de instrumente de capital propriu şi de creanţă ale altor întreprinderi;

– avansurile în numerar şi împrumuturile efectuate către alte părţi;

– încasările în numerar din rambursarea avansurilor şi împrumuturilor efectuate către alte părţi.

Activităţile de finanţare sunt activităţile ce antrenează schimbări în mărimea şi structura capitalului propriu şi capitalurilor împrumutate ale întreprinderii.

Mişcările de numerar din activităţile de finanţare se referă la:

– veniturile în numerar din emisiunea de acţiuni şi alte instrumente ale capitalului propriu;

– plăţile în numerar către acţionari pentru achiziţionarea sau răscumpărarea acţiunilor întreprinderii;

– veniturile în numerar din emisiunea de obligaţiuni, credite, ipoteci, alte împrumuturi;

– rambursările în numerar ale unor sume împrumutate;

– plăţile în numerar ale locatorului pentru reducerea obligaţiilor legate de o operaţiune de leasing financiar.

Situaţia modificărilor capitalurilor proprii are ca funcţie principală furnizarea elementelor de capital subscris, prime de capital, rezerve, rezultat reportat, rezultat al exerciţiului financiar în dinamică cu o evidenţiere distinctă a creşterilor sau reducerilor efectuate prin transfer.

Notele explicative cuprind informaţii legate de activele imobilizate, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, repartizarea profitului, analiza rezultatului din exploatare, situaţia creanţelor şi datoriilor, principii, politici şi metode contabile, acţiuni şi obligaţii, informaţii privind salariaţii, administratorii şi directorii întreprinderii, calculul şi analiza principalilor indicatori economico-financiar, precum şi alte informaţii.

Structura bilanțului și contului de profit și pierderi se prezintă astfel:

Structura bilanțului

| | |
|---|---|
| A. **Active imobilizate** | |
| I. **Imobilizări necorporale** | |
| 1. Cheltuieli de constituire (ct. 201 – 2801) | 1 |
| 2. Cheltuieli de cercetare-dezvoltare (ct. 203 – 2803 – 2903) | 2 |
| 3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci, alte drepturi și valori similare (drepturi de autor, franchire etc.) (ct. 2051 + 2052 + 208 – 2805 – 2808 – 2905 – 2908) | 3 |
| 4. Fondul comercial (ct. 2071 – 2807 – 2907 – 2075) | 4 |
| 5. Avansuri pentru imobilizări necorporale în curs de execuție (ct. 233 + 234 – 2933) | 5 |
| **TOTAL IMOBILIZĂRI NECORPORALE** (rd. 1 + 2 + 3 + 4 + 5) | 6 |
| II. **Imobilizări corporale** | |
| 1. Terenuri și construcții (ct. 211 + 212 – 2811 – 2812 – 2911 – 2912) | 7 |
| 2. Instalații tehnice și mașini (ct. 213 – 2813 – 2913) | 8 |
| 3. Alte instalații, utilaje și mobilier (ct. 214 – 2814 – 2914) | 9 |
| 4. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție (ct. 231 + 232 – 2931) | 10 |
| **TOTAL IMOBILIZĂRI CORPORALE** (rd. 7 + 8 + 9 + 10) | 11 |
| III. **Imobilizări financiare** | |
| 1. Titluri de participare deținute la societăți în cadrul grupului (ct. 261 – 2961) | 12 |
| 2. Creanțe asupra societăților din cadrul grupului, altele decât cele comerciale (ct. 2671 + 2672 – 2965) | 13 |
| 3. Titluri sub formă de interese de participare (ct. 263 – 2963) | 14 |
| 4. Creanțe din interese de participare (ct. 2675 + 2676 – 2967) | 15 |
| 5. Titluri deținute ca imobilizări (ct. 262 + 264 + 265 – 2962 – 2964) | 16 |
| 6. Alte creanțe (ct. 2674 + 2673 + 2678 + 2679 – 2966 – 2969) | 17 |
| 7. Acțiuni proprii (cu indicarea în note a valorii nominale) (ct. 2677 – 2968) | 18 |
| **TOTAL IMOBILIZĂRI FINANCIARE** (rd. 12 + 13 + 14 + 15 + 16 + 17 + 18) | 19 |
| **TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE** (rd. 6 + 11 + 19) | 20 |
| B. **Active circulante** | |
| I. **Stocuri** | |
| 1. Materii prime și materiale consumabile (ct. 301 + 3021 + 3022 + 3024 + 3025 + 3026 + 3028 + 303 +/ - 308 + 351 + 358 +/– 388 – 391 – 3921 – 3922 – 3951 – 3958 – 398) | 21 |
| 2. Producția în curs de execuție (ct. 331 + 332 + 341 +/– 3481 – 393 – 3941 – 3952) | 22 |
| 3. Produse finite și mărfuri (ct. 345 + 346 +/– 3485 +/– 3486 +/– 3545 + 3546 + 356 + 357 + 361 +/– 368 + 371 +/–378 – 3945 – 3945 – 3953 – 3954 – 3956 – 3957 – 396 – 397 – 4428) | 23 |
| 4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri (ct. 4091) | 24 |
| **TOTAL STOCURI** (rd. 21 + 22 + 23 + 24) | 25 |

| | |
|---|---|
| II. **Creanțe** | |
| 1. Creanțe comerciale (ct. 4092 – 4111 + 4118 + 413 + 418 – 491) | 26 |
| 2. Sume de încasat de la societățile din cadrul grupului (ct. 4511 + 4518 – 4951) | 27 |
| 3. Sume de încasat de la societăți la care se dețin interese de participare (ct. 4521 + 4528 – 4952) | 28 |
| 4. Alte creanțe (ct. 425 + 4282 + 431 + 437 + 4382 + 441 + 4424 + 4428 + 444 + 445 + 447 + 4482 + 4582 + 461 + 473 – 496 + 5187) | 29 |
| 5. Creanțe privind capitalul subscris şi nevărsat (ct. 456 – 4953) | 30 |
| **TOTAL CREANȚE** (rd. 26 + 27 + 28 + 29 + 30) | 31 |
| III. **Investiții financiare pe termen scurt** | |
| 1. Titluri de participare deținute la societăți în cadrul grupului (ct. 501 – 591) | 32 |
| 2. Acțiuni proprii (cu indicarea în note a valorii nominale) (ct. 502 – 592) | 33 |
| 3. Alte investiții financiare pe termen scurt (ct. 5031 + 5032 + 505 + 5061 + 5062 + 5081 + 5088 – 593 – 595 – 596 – 598 + 5113 + 5114) | 34 |
| **TOTAL INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN SCURT** | 35 |
| IV. **Casa de conturi la bănci** (ct. 5112 + 5121 + 5124 + 5125 + 5311 + 5314 + 5321 + 5322 + 5323 + 5328 + 5411 + 5412 + 542) | 36 |
| **TOTAL ACTIVE CIRCULANTE** (rd. 25 + 31 + 35 + 36) | 37 |
| C. **Cheltuieli înregistrate în avans** (ct. 471) | 38 |
| **TOTAL ACTIV** (rd. 20 + 37 + 38) | 39 |
| D. **Datorii pe termen scurt** (mai puțin de un an) | |
| 1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (cele în monede convertibile prezentate separat) ( ct. 1614 + 1615 + 1617 + 1618 + 1681 – 169) | 40 |
| 2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198) | 41 |
| 3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419) | 42 |
| 4. Datorii comerciale (furnizori) (ct. 401 + 404 + 408) | 43 |
| 5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403 + 405) | 44 |
| 6. Sume datorate societăților din cadrul grupului (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 4511 + 4518) | 45 |
| 7. Sume datorate privind interesele de participare (ct. 1662 + 1686 + 2692 + 4521 + 4528) | 46 |
| 8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2698 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431 + 437 + 4381 + 441 + 4423 + 4428 + 444 + 446 + 447 + 4481 + 4551 + 4558 + 456 + 457 + 4581 + 462 + 473 + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197) | 47 |
| **TOTAL DATORII PE TERMEN SCURT** (ct. 40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45 + 46 + 47) | 48 |
| **ACTIVE CIRCULANTE NETE** (DATORII CURENTE NETE) (rd. 37 – 48) | 49 |

| | |
|---|---|
| E. **Datorii scadente în termen de mai mult de un an** | |
| 1. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (cele în monede convertibile prezentate separat) (ct. 1614 + 1615 + 1617 + 1618 + 1681 – 169) | 50 |
| 2. Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198) | 51 |
| 3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419) | 52 |
| 4. Datorii comerciale (furnizori) (ct. 401 + 404 + 408) | 53 |
| 5. Efecte de comerţ de plătit (ct. 403 + 405) | 54 |
| 6. Sume datorate societăţilor din cadrul grupului (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 4511 + 4518) | 55 |
| 7. Sume datorate privind interesele de participare (ct. 1662 + 1686 + 2692 + 4521 + 4528) | 56 |
| 8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2698 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431 + 437 + 4381 + 441 + 4423 + 4428 + 444 + 446 + 447 + 4481 + 4551 + 4558 + 456 + 457 + 4581 + 462 + 473 + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197) | 57 |
| **TOTAL DATORII PE TERMEN MEDIU ŞI LUNG** (rd. 50 + 51 + 52 + 53 + 54 + 55 + 56 + 57) | 58 |
| F**. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli** | |
| 1. Provizioane pentru pensii şi alte obligaţiuni similare | 59 |
| 2. Alte provizioane (ct. 151) | 60 |
| **TOTAL PROVIZIOANE** (59 + 60) | 61 |
| G. **Venituri înregistrate în avans** (ct. 131 + 472) | 62 |
| H. **Capital şi rezerve** | |
| 1. **Capital subscris** (cu prezentarea separată a celui vărsat şi nevărsat)<br>– nevărsat (ct. 1011)<br>– vărsat (ct. 1012)<br>– patrimoniul regiei (ct. 1015) | 63 |
| 2. Prime de capital (ct. 1041 + 1042 + 1043 + 1044) | 64 |
| 3. Rezerve din reevaluare (sold D sau C ct. 105) | 65 |
| 4. Rezerve legale (ct. 1061) | 66 |
| 5. Rezerve pentru acţiuni proprii (ct. 1062) | 67 |
| 6. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063) | 68 |
| 7. Alte rezerve (ct. 1068 +/– 107) | 69 |
| 8. Rezultatul reportat (din perioade precedente) (sold D sau sold C ct. 117) | 70 |
| 9. Rezultatul exerciţiului (sold D sau C cont. 121)<br>Repartizarea profitului ct. 129 | 71 |
| **TOTAL CAPITAL ŞI REZERVE** (rd. 63 + 64 + 65 + 66 + 67 + 68 + 69 + 70 + 71 | 72 |
| 10. **Patrimoniul public** (ct. 1016) | 73 |
| **TOTAL PASIV** (rd. 48 + 58 + 61 + 62 + 72 + 73) | 74 |

## Structura contului de profit şi pierderi

| | |
|---|---|
| 1. Cifra de afaceri netă (rd. 2 + 3 + 4) | 1 |
| Producţia vândută (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708) | 2 |
| Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707) | 3 |
| Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411) | 4 |
| 2. Variaţia stocurilor de produse finite, produse reziduale, semifabricate şi producţie în curs de execuţie – sold D sau C (ct. 711) | 5 |
| 3. Producţia imobilizată (ct. 721 + 722) | 6 |
| 4. Alte venituri din exploatare (ct. 758 + 7417) | 7 |
| VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (rd. 1 + 5 –/+ 6 + 7) | 8 |
| 5.a. Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile (ct. 601 + 602 – 7412)<br>Alte cheltuieli materiale (ct. 603 + 604 + 606 + 608) | 9 |
| 5.b. Alte cheltuieli din afară (cu energie şi apă) (ct. 605 – 7413)<br>Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607) | 10 |
| 6. Cheltuieli cu personalul (rd. 12 + 13) | 11 |
| a. Salarii (ct. 641 – 7414) | 12 |
| b. Cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială, cu menţionarea distinctă a celor referitoare la pensii (ct. 645 – 7415) | 13 |
| 7.a. Ajustarea valorii imobilizărilor corporale şi necorporale (rd. 15-16) | 14 |
| a.1. Cheltuieli (ct. 6811 + 6813) | 15 |
| a.2. Venituri (ct. 7813 + 7815) | 16 |
| 7.b. Ajustarea valorii activelor circulante (rd. 18 – 19) | 17 |
| b.1. Cheltuieli (ct. 654 + 6814) | 18 |
| b.2. Venituri (ct. 754 + 7814) | 19 |
| 8. Alte cheltuieli de exploatare (rd. 21 + 22 + 23) | 20 |
| 8.1. Cheltuieli privind prestaţiile externe (ct. 611 + 612 + 613 + 614 + 621 + 622 + 623 + 624 + 625 + 626 + 627 + 628 – 7416) | 21 |
| 8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 635) | 22 |
| 8.3. Cheltuieli cu despăgubiri, donaţii şi activele cedate (ct. 658) | 23 |
| Ajustări privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli (rd. 25 – 26) | 24 |
| Cheltuieli (ct. 6812) | 25 |
| Venituri (ct. 7812) | 26 |
| CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 9 la 11 + 14 + 17 + 20 24) | 27 |
| REZULTATUL DIN EXPLOATARE:<br>Profitul (rd. 8 – 27)<br>Pierderea (rd. 27 – 8) | 28 |
| 9. Venituri din interese de participare (ct. 7613 + 7614 + 7615 + 7616) | 29 |

| | |
|---|---|
| 10. Venituri din alte investiţii financiare şi creanţe ce fac parte din activele imobilizate, cu menţionarea separată a celor generate de întreprinderile din cadrul grupului (ct. 7611 + 7612) | 30 |
| 11. Venituri din dobânzi şi alte venituri similare, cu menţionarea separată a celor generate de întreprinderile din cadrul grupului (ct. 766) | 31 |
| Alte venituri financiare (ct. 7617 + 762 + 763 + 764 + 765 + 767 + 768 + 788) | 32 |
| VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 29 + 30 + 31 + 32) | 33 |
| 12. Ajustarea valorii imobilizărilor financiare şi a investiţiilor financiare deţinute ca active circulante (rd. 35 – 36) | 34 |
| Cheltuieli (ct. 686) | 35 |
| Venituri (ct. 786) | 36 |
| 13. Cheltuielile cu dobânzile şi alte cheltuieli similare, cu menţionarea separată a celor care privesc întreprinderile din cadrul grupului (ct. 666 – 7418) | 37 |
| Alte cheltuieli financiare (ct. 663 + 664 + 665 + 667 + 668 + 688) | 38 |
| CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 34 + 37 + 38) | 39 |
| TOTAL REZULTAT AL ACTIVITĂŢII FINANCIARE (PROFIT SAU PIERDERE)<br>Profit (rd. 33 – 39) | 40 |
| 14. PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA CURENTĂ<br>Profit/Pierdere (rd. 28 + 40) | 41 |
| 15. Venituri extraordinare (ct. 771) | 42 |
| 16. Cheltuieli extraordinare (ct. 671) | 43 |
| 17. Profitul sau pierderea din activităţi extraordinare<br>Profitul (rd. 42 – 43)<br>Pierderea (rd. 43 – 42) | 44 |
| VENITURI TOTALE (rd. 8 + 33 + 42) | 45 |
| CHELTUIELI TOTALE (rd. 27 + 39 + 43) | 46 |
| REZULTATUL BRUT TOTAL<br>Profitul (rd. 45- 46)<br>Pierderea (rd. 46 – 45) | 47 |
| 18. Impozitul pe profit (ct. 691 – 791) | 48 |
| 19. Alte impozite ce nu apar în elementele de mai sus (ct. 698) | 49 |
| 20. Rezultatul exerciţiului financiar (rd. 47 – 48 – 49) | 50 |
| 21. Rezultatul pe acţiune: | 51 |
| a. De bază | 52 |
| b. Diluat | 53 |

# BIBLIOGRAFIE


1. Mircea Boulescu, Corneliu Bârnea, Bianca Preda, *Expertiză contabilă şi audit financiar-contabil. Aplicaţii şi studii de caz*, Editura Fundaţiei *România de Mâine*, Bucureşti, 2004.

2. Cicilia Ionescu, *Contabilitate. Baze şi proceduri,* Editura Fundaţiei *România de Mâine*, Bucureşti, 2006.

3. Florin Coman, *Contabilitatea financiară a societăţilor comerciale,* Editura Lumina Lex, Bucureşti, 2002.

4. Florin Coman, *Contabilitatea întreprinderii,* Editura Lumina Lex*,* Bucureşti, 2002.

5. Florin Coman, *Contabilitatea financiară,* Editura Fundaţiei *România de Mâine*, Bucureşti, 2004.

6. Mihai Ristea, *Contabilitatea financiară a întreprinderii,* Editura Universitară, Bucureşti, 2005.

7. Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu, *Tratat de contabilitate financiară,* vol. I-II, Editura Economică, Bucureşti, 1998.

8. ***, *Ordinul ministrului Finanţelor Publice nr. 1752/ 17.11.2005* privind aprobarea reglementărilor contabile conform cu directivele europene, M. Of. nr. 1080 şi 1080 bis/30.11.2005.

9. ***, *Legea contabilităţii nr. 82/1991,* republicată în M.Of. nr. 48/14.01.2005 cu modificările şi completările ulterioare.

10. ***, *Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale*, republicată în M. Of. nr. 1.066/17.11.2004 cu modificările şi completările ulterioare.

Redactor: Octavian CHEȚAN
Tehnoredactor: Vasilichia IONESCU
Coperta: Cornelia PRODAN

Bun de tipar: 14.11.2007; Coli tipar: 11,5
Format: 16/70×100

Editura Fundației *România de Mâine*
Bulevardul Timişoara, nr.58, Bucureşti, Sector 6
Tel./Fax:021/444 20 91; www.spiruharet.ro
e-mail: contact@edituraromaniademaine.ro